

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**Imposición sobre el consumo y distribución personal de
rentas : (bases para una política)**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Juan Antonio Gimeno Ullastres

DIRECTOR:

Lucas Beltrán Florez

Madrid, 2015

IMPOSICION SOBRE EL CONSUMO Y
DISTRIBUCION PERSONAL DE RENTAS
(BASES PARA UNA POLITICA)



DEPARTAMENTO
ECONOMIA Y HACIENDA

DOCTORANDO: JUAN A.GIMENO ULLASTRES
FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD COMPLUTENSE
DIRECTOR: PROF.LUCAS BELTRAN FLORES

MADRID, FEBRERO 1.979

A M I P A D R E

I N T R O D U C C I O N

El trabajo que aquí se inicia es resultado parcial del estudio que viene desarrollando quien esto escribe durante los últimos años. Cuando, a poco de terminar sus estudios de licenciatura y encargado ya de la función docente, el doctorando debió elegir un tema para su tesis doctoral, estimó necesario partir de un amplio campo de investigación que le permitiera simultáneamente profundizar en sus obviamente insuficientes conocimientos así como ofrecer al final del proceso unos resultados de interés, en su modesta capacidad, para el campo de la ciencia económica. Es por ello que el punto de partida fué el estudio de la política fiscal y su efecto sobre la distribución personal de la Renta.

Ante tan vasto panorama, posiblemente el más rico en cuanto a atención recibida por la doctrina, cabían fundamentalmente dos posturas: según la primera, habríamos condensado en un todo armónico y erudito, cargado de citas ajenas, cuanto sobre el tema ha generado la literatura económica. Según la segunda, una vez repasada la anterior, el trabajo debería centrarse especialmente en aquellas partes que aparecieran como tradicionalmente más descuidadas, intentando completar el cuadro doctrinal existente, rellenar las lagunas detectadas.

Hemos elegido rotunda y claramente esta segunda opción. Hemos preferido centrarnos en algunos puntos que las lecturas realizadas no atienden, en opinión del doctorando, con la suficiente extensión o profundidad. Pensamos

que una tesis, con todas las limitaciones que marca un sistema como el de la Universidad española, debe tender siempre a la creación más que a la síntesis, a enriquecer lo existente más que a condensarlo. Naturalmente, "nada nuevo existe bajo el sol" y toda creación humana encuentra su origen en descubrimientos anteriores que completa y enriquece, necesitando a su vez las referencias ajenas que engloban una visión total del aspecto que pretende estudiarse. La originalidad total no existe, pero pretendemos acercarnos a ella en tanto en cuanto lo permitan nuestras posibilidades.

Desde esta perspectiva debe entenderse el contenido del presente trabajo. El punto de mira, como su mismo título indica, es el efecto sobre la distribución personal de la renta de la imposición sobre el consumo. Efectivamente, ésta es sin duda la principal laguna que presenta la doctrina en el campo que nos ocupa. Es moneda de uso común afirmar que la incidencia de un impuesto indirecto es siempre (o, al menos, tiende a ser) más regresiva que la de un impuesto directo por cuanto la propensión marginal al consumo (y, por tanto, la media igualmente) es tanto menor cuanto mayor es la renta. Lógicamente, un impuesto que recae sobre aquél ha de ser regresivo respecto a ésta.

Sin embargo, rara vez encontramos un avance más allá de esta idea. Todo lo más se reconoce que no es idéntico el consumo que cada grupo de perceptores de rentas, bajas o altas, realiza respecto a los distintos bienes. Y se afirma que existen bienes de primera necesidad, cuyo gravamen resultaría doblemente injusto, y bienes "de lujo" que pueden incluso ser objeto de im-

posición con resultado progresivo. Afirmación algo menos general que la contenida en el párrafo anterior, pero que sigue moviéndose en el campo de lo=cualitativo más que en el cuantitativo y sigue resultando irrelevante prácticamente para el diseño de una política fiscal redistributiva con una mínima base de ortodoxia científica. Los estudios sobre incidencia real de im=puestos indirectos, según veremos, presentarán así inevitables limitaciones que permiten dudar de su concordancia con la realidad. Causa y prueba, si=multáneamente, de lo anterior puede ser, y sirva tan sólo como ejemplo, la=inexistencia de datos en nuestro Ministerio de Hacienda sobre cómo se dis=tribuye la recaudación de impuestos indirectos, no ya entre los diversos =bienes, sino entre distintos sectores. Las mismas desgravaciones a la expor=tación han de hacerse "a ojo de buen cubero" generando frecuentemente, en el=aspecto interno, sustanciosas "rentas fiscales" que provocan consecuentemente, a menudo, en el aspecto externo, acusaciones de protección encubierta =a las ventas allende nuestras fronteras y medidas "anti-dumping" contra las mismas.

En la primera parte del trabajo, consiguientemente, comenzamos por enmarcar brevemente la problemática general de la distribución de rentas y política=redistributiva, citando más tarde las aproximaciones empíricas disponibles= en nuestro país. Seguidamente se intenta ese estudio más a fondo de la afir=mación genérica antes reseñada: no todos los bienes son consumidos de la =misma forma ni en igual proporción según niveles de renta. Para ello utili=zamos como instrumento la última encuesta disponible sobre Presupuestos Fa=

miliares, corrigiendo sus desviaciones más patentes y ajustando los distintos epígrafes de consumo a los sucesivos niveles de renta. Con ello pretende mostrarse que se puede y se debe especificar la relación existente entre consumo de un bien o servicio concreto y nivel de renta disponible de los sujetos. Sólo así, repetimos, podrá diseñarse una imposición indirecta correctamente enfocada respecto al objetivo redistributivo de rentas personales. Y quizás pueda intentarse que la tradicional regresividad de la imposición sobre el consumo se transforme en proporcionalidad, o a ella se acerque, descargando así a la imposición directa de la excesiva carga compensatoria que hoy se pretende asignársele, normalmente sin éxito. Sólo así, en suma, podrá intentarse que efectivamente el sistema tributario resulte progresivo y contribuya a una más equitativa distribución de rentas.

En una segunda parte, la menos novedosa obviamente, se describen someramente las figuras más relevantes de la imposición sobre el consumo, centrándonos en la que recae sobre las ventas y sobre consumos específicos por cuanto que tales son incontablemente las que más afectan a la materia objeto de nuestro análisis. No obstante, se llama la atención sobre la presencia de otros instrumentos de política fiscal que igualmente repercuten sobre los precios finales de los productos. Un estudio completo y global exigiría no olvidar su importancia que en determinados casos, piénsese en nuestras elevadas contribuciones a la Seguridad Social, pueden resultar incluso más relevantes que las derivadas de los impuestos más estricta y teóricamente referidos al consumo.

En la tercera parte, se comienza recogiendo una amplia exposición del modelo descriptivo de la incidencia efectiva de los impuestos sobre consumos en la perspectiva marginalista. Sin embargo, estos modelos convencionales en la literatura hacendística resisten malamente su contrastación con la realidad. Los comportamientos normales en la práctica empresarial se alejan sobremanera de los equilibrios teóricos y de los conceptos marginalistas.

Se inicia así un posterior análisis de incidencia desde un modelo que consideramos más realista. Pretendemos construir un esquema analítico que describa lo más fielmente posible el comportamiento de las empresas en el proceso de formación de precios ante la presencia de un impuesto sobre las ventas, hasta llegar a precisar la incidencia final de los mismos y el efecto piramidal generado a lo largo de todo el proceso de producción y distribución. El modelo es aplicado a todas y cada una de las formas que pudiere tomar el impuesto sobre las ventas, comparándose los distintos efectos de unas y otras, desde una perspectiva fundamentalmente estática.

Con todo ello, y las conclusiones que en su oportuno momento han de recogerse, creemos que se ofrece una base global y suficientemente completa de análisis sobre la que poder edificar una política fiscal consciente de sus efectos redistributivos en ese campo tan importante cuantitativamente como olvidado cualitativamente que es la imposición sobre el consumo. Efectivamente, ofrecemos a lo largo del trabajo un análisis de cómo precisar la base sobre la que se pretende actuar, los instrumentos de acción y los efectos de los mismos. Confiamos con ello aportar un pequeño grano al volumino-

so granero de la doctrina preocupada en la distribución equitativa de la -
renta.

Cerraremos por último esta introducción con obligadas palabras de agradeci-
miento para cuantos con su consejo y estímulo ayudaron al doctorando en es-
ta tarea. Resulta difícil la enumeración y entiéndase tan sólo como una es-
pecial gratitud la mención a los profesores Beltrán Flores, Lampreave Pé -
rez, Pérez de Ayala, Raga Gil y Ruiz-Huerta Carbonell. Gracias a todos -
ellos los posibles fallos de este trabajo, sólo imputables al autor, han de
ser menores de lo que hubieren sido sin su inestimable cooperación.

Madrid, febrero de 1.979

1. DISTRIBUCION DE RENTA Y CONSUMO

1.1. Conceptos y distinciones

El tema de la distribución de la renta, de cómo se reparten los bienes económicos entre los sujetos de una colectividad, ha generado tan abundante literatura que bien puede ser considerado uno de los temas más relevantes de la historia de las doctrinas económicas. Y, sin embargo, podemos encontrarnos con afirmaciones como las de la profesora JOAN ROBINSON: "si existe una ley que preside la distribución de las rentas entre las clases sociales, está todavía por descubrir" (1). Este escepticismo sigue hoy vigente, si bien sería necio desconocer las valiosas aproximaciones que han intentado realizarse desde los mismos albores de la ciencia económica. Efectivamente, la óptica "desarrollista" que iniciara ADAM SMITH encuentra en J.BENTHAM su primera cuña hacia la redistribución cuando coloca el objetivo de la igualdad junto al de la "subsistencia" o crecimiento al describir las tareas del Estado. Y es ya JOHN STUART MILL quien en sus "Principios de Economía Política" sienta ya en la primera mitad del pasado siglo las bases de una auténtica Hacienda redistributiva y de Reforma Social. Hasta tal punto esa vía ha encontrado posterior apoyatura que, como señala el profesor RAGA (2) "los diferentes sistemas económicos se han visto calificados más por la función social distributiva de sus recursos y rentas que por cualquier otro aspecto del quehacer económico".

Veánse notas a final del capítulo.

Cuatro son los aspectos fundamentales, los puntos de vista básicos, desde los que puede abordarse el estudio de la distribución de la renta. Tales han venido a denominarse como distribución personal, funcional, sectorial y espacial de la renta y de la riqueza. El análisis espacial o geográfico pretende estudiar la mayor o menor concentración de los recursos en las diversas zonas en que puede dividirse una nación, con posibilidades numerosas de particiones mayores o menores: regiones, provincias, comarcas, departamentos... El tema es de gran importancia dadas las desigualdades que suelen acompañar aquellos procesos de desarrollo basados en el modelo capitalista y los subsiguientes fenómenos de migraciones interiores, despoblamiento de zonas rurales, hacinamiento en grandes núcleos urbano-industriales, etc. Las ciencias sociales, en general, y la económica en particular, se muestran, como es lógico, profundamente interesadas en estos hechos. En el caso del Estado Español, el tema se ve doblemente problematizado por las especiales características que concurren en el País Vasco y Cataluña, principalmente, o en Galicia, País Valenciano y otras regiones, donde la historia, la cultura y por qué ocultarlo, el excesivo centralismo de los últimos siglos, han generado un acendrado sentimiento en pro de la autonomía, de la afirmación de la propia nacionalidad e idiosincrasia.

Igualmente importante es el aspecto sectorial de la distribución de los recursos, íntimamente ligado a temas tan tradicionales en la ciencia económica como la asignación óptima de aquéllos y el desarrollo o=

el crecimiento. El análisis se centra aquí en analizar la importancia comparativa de los distintos sectores productivos, bien en su más sencilla división (sector primario o directamente relacionado con la naturaleza, sector secundario o industrial y sector terciario o de servicios), bien desagregando en mayor medida las distintas ramas o subsectores que en aquéllos se contienen. Las posibilidades de descender a un análisis más pormenorizado guardan principal relación con las capacidades estadísticas de cada economía. Cualquier intento de planificación económica efectiva exige un conocimiento de cuál sea la distribución sectorial real y cuál la deseada y posible. También, pues, este aspecto resulta de importancia básica en el análisis económico.

Mas como el propio título de este trabajo indica es el aspecto personal el que ocupará nuestra atención primordial, es decir, la participación escalonada de la renta entre los hogares de una nación, la mayor o menor divergencia de los ingresos percibidos por los tramos de más bajas o más altas rentas. Es obvio que esta distribución personal va a estar decisivamente condicionada por los otros aspectos que acabamos de describir: la adscripción a uno u otro sector productivo o la residencia en zona más o menos rica posibilita, según los casos, muy diferentes ingresos.

La dependencia es todavía más patente en lo que a la distribución funcional se refiere. La percepción de rentas en un sistema capitalista de mercado guarda una relación básica (con mayores o menores matizacio

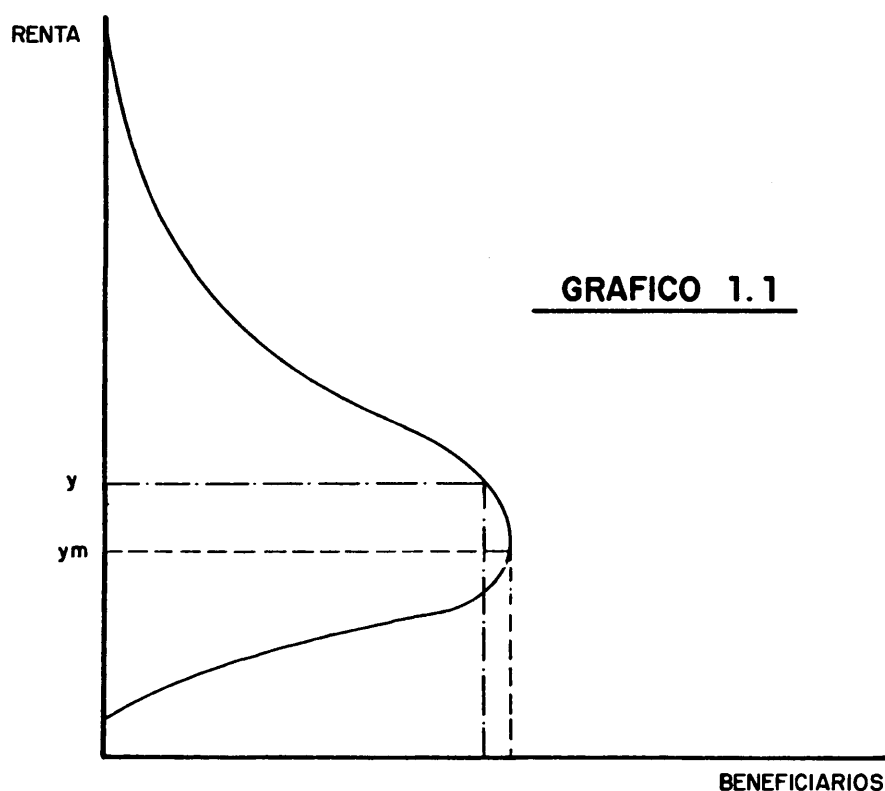
nes) con la aportación personal al proceso productivo, con la "función" que se cumple en el complejo mecanismo económico. Y tal es el aspecto que se contempla en la perspectiva funcional: la renta que se destina a salarios y la que engrosa los beneficios empresariales y del capital; las retribuciones de los distintos factores productivos, de los diversos escalones profesionales, etc. Se comprenderá que el análisis de la teoría de la distribución personal implica tener en cuenta el estudio de la distribución funcional, la causa y origen de los divergentes ingresos de cada hogar.

Parece útil recordar las fórmulas, gráficas y analíticas, más utilizadas para describir cuál sea la distribución "de facto" en una economía y momento determinado. La utilidad fundamental de estos instrumentos es posibilitar la comparación entre momentos sucesivos de una misma nación (percibiendo una evolución hacia la equidad o hacia una mayor concentración) o bien entre países distintos para saber la situación relativa de los mismos.

La primera aportación es debida a VILFREDO PARETO (3) y su impropia mente llamada "Ley de la distribución de la renta" con la que pretendía medir las desigualdades entre las rentas personales a través de la relación entre la magnitud de la Renta Nacional y los beneficiarios de la misma. Independientemente de la intención inicial del autor, de demostrar la inutilidad de toda política redistributiva, finalmente incapaz de cambiar un esquema inexorable de distribución personal, válido=

para cualquier tiempo y lugar, el análisis presenta una primera aproximación válida. Entre otras cosas, para demostrar la inexactitud de la propia afirmación paretiana que el mismo profesor de Lausanne matizaría en su "Manual", once años posterior a su obra ya citada, escrita en 1.896.

La más sencilla explicitación de la relación anterior nos vendría representada en el gráfico 1.1. El eje de ordenadas recogería los distintos niveles de renta personal y el de abscisas el número absoluto de



personas u hogares que disfrutaran de la misma. La curva resultante adoptará aproximadamente la forma que se representa en el gráfico, similar a una media pera. Puede observarse que el resultado se acerca al que

ofrecería una distribución estadística X^2 de Pearson, pues el extremo superior, el referido a los perceptores de más altos niveles de renta, se aleja de la media provocando que la moda o valor de renta más "habitual" (y_m) se encuentre por debajo de la media aritmética, de "renta - per cápita" (\bar{y}).

Aceptando que esta forma puede tomarse como general, es obvio que la diversidad de representaciones que la rica realidad proporciona dificulta, no solo admitir la inexorabilidad paretiana, sino sobre todo y en cuanto a lo que ahora nos interesa, la comparación entre dos situaciones diferentes, bien en el tiempo, bien en el espacio. Más útil por ello resultan las conocidas y utilizadas generalmente "curvas de L0 - RENZ" (4), que representamos en el gráfico 1.2. Puede observarse que las magnitudes que se consideran ahora son las mismas que incluíamos en el gráfico 1.1. Pero con una importante diferencia: utilízanse porcentajes y no valores absolutos. Con ello conseguimos facilitar la comparación, independientemente del más alto o más bajo nivel de Renta en

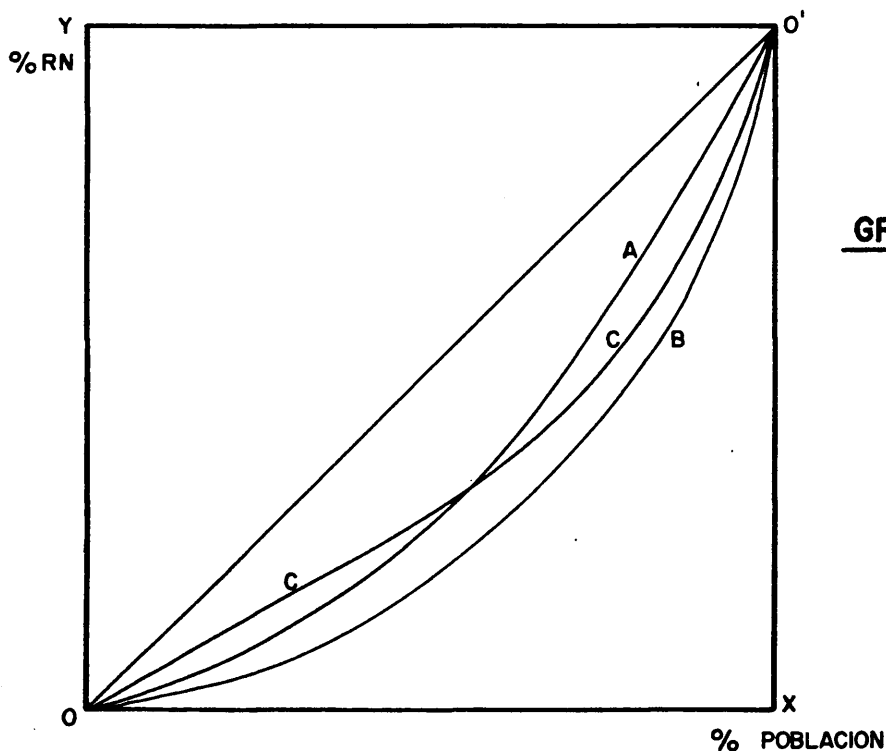


GRAFICO 1.2

un país o momento determinado. Efectivamente, la elaboración de la curva de distribución real de la renta (o la riqueza, pues para ambas es aplicable) se realiza ordenando de menor a mayor los distintos tramos de rentas, con el número de hogares correspondientes y reduciendo ambos datos a magnitudes proporcionales: porcentaje de población comprendido en cada tramo con respecto a la población total y porcentaje, en relación a la Renta Nacional, de los ingresos totales imputables a todo ese conjunto de sujetos. Basta ir siguiendo la relación acumulativa existente entre ambas cifras para obtener la correspondiente "curva de Lorenz" descriptiva del estado de concentración de la renta en el país y momento de que se trate.

Resulta evidente que la diagonal 0.0' marca el estado de perfecta equidistribución ya que los porcentajes de renta y población por ella representados son siempre equivalentes: la mayor y la menor renta coinciden. También es claro que 0X0' marcaría el caso opuesto, con la máxima concentración de renta o riqueza, según el caso: todos los recursos se acumulan en una sola mano mientras que el resto de la población no percibe renta alguna o carece por completo de patrimonio propio. Tampoco es preciso hacer notar que la curva no puede superar en ningún caso la diagonal 00' pues ello implicaría el contrasentido de que las clases con menor renta disponen de mayores ingresos que aquellos que ocupan los más altos niveles. Tal perogrullada ha de servirnos más tarde para ofrecer índices cuantitativos basados en el esquema gráfico de Lorenz.

De acuerdo con lo dicho, cuanto más cercana quede la curva real a la diagonal de equidistribución, más equitativamente estará distribuida la renta y viceversa. Claramente, pues, las curvas A y C del mencionado gráfico reflejan un reparto más igualitario que el representado por la curva B.

Cualquier representación gráfica, especialmente de la realidad social, implica una obligada simplificación. Nunca una simple curva puede aspirar a abarcar la entera complejidad de los fenómenos humanos. Por ello no han de entenderse como crítica, sino como simple constatación del hecho anterior, afirmaciones como las de BOWMAN (5): "La curva de Lorenz no aclara la situación en lo que respecta al nivel general de rentas, ni al número o proporción de familias en clasificaciones de ingresos de distinto tamaño". Prueba de que estos factores no afectan al valor general de estas curvas es su masiva utilización en la actualidad, siendo aplicadas además para otros aspectos y temas distintos al de la distribución de la renta.

Mas volviendo al gráfico 1.2., la mejor situación relativa de A y C con respecto a B se complica si queremos comparar, precisamente las dos primeras curvas. ¿Cuál de ellas está más cercana a la diagonal?. O lo que es lo mismo, ¿cuál de ambas representa una situación de más equitativa distribución?. Una primera respuesta viene de la comparación precisamente de las superficies comprendidas entre las respecti -

vas curvas y la recta OO' . Ello es lo que se busca cuantificar en los índices de concentración.

CONRADO GINI (6) nos ofrece posiblemente el más conocido y utilizado - de cuantos índices se han propuesto.

Para hallar su valor consideramos n grupos de individuos con una población X y una renta Y , siendo

$$G = \frac{1}{2} \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n \left[X_i Y_j - X_j Y_i \right] =$$

$$= \frac{1}{2} \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n X_i X_j \left[\frac{Y_i}{X_i} - \frac{Y_j}{X_j} \right]$$

En otras palabras, el índice de Gini equivale a la media ponderada de las diferencias absolutas entre todos los pares posibles de rentas, oscilando su valor entre cero, para la total equidistribución, y uno, para la máxima concentración y desigualdad.

Otra medida de la desigualdad muy utilizada es la desviación standard de los logaritmos de las rentas,

$$D = - \left[\sum_{i=1}^n (\log \mu - \log x_i)^2 / n \right]^{1/2}$$

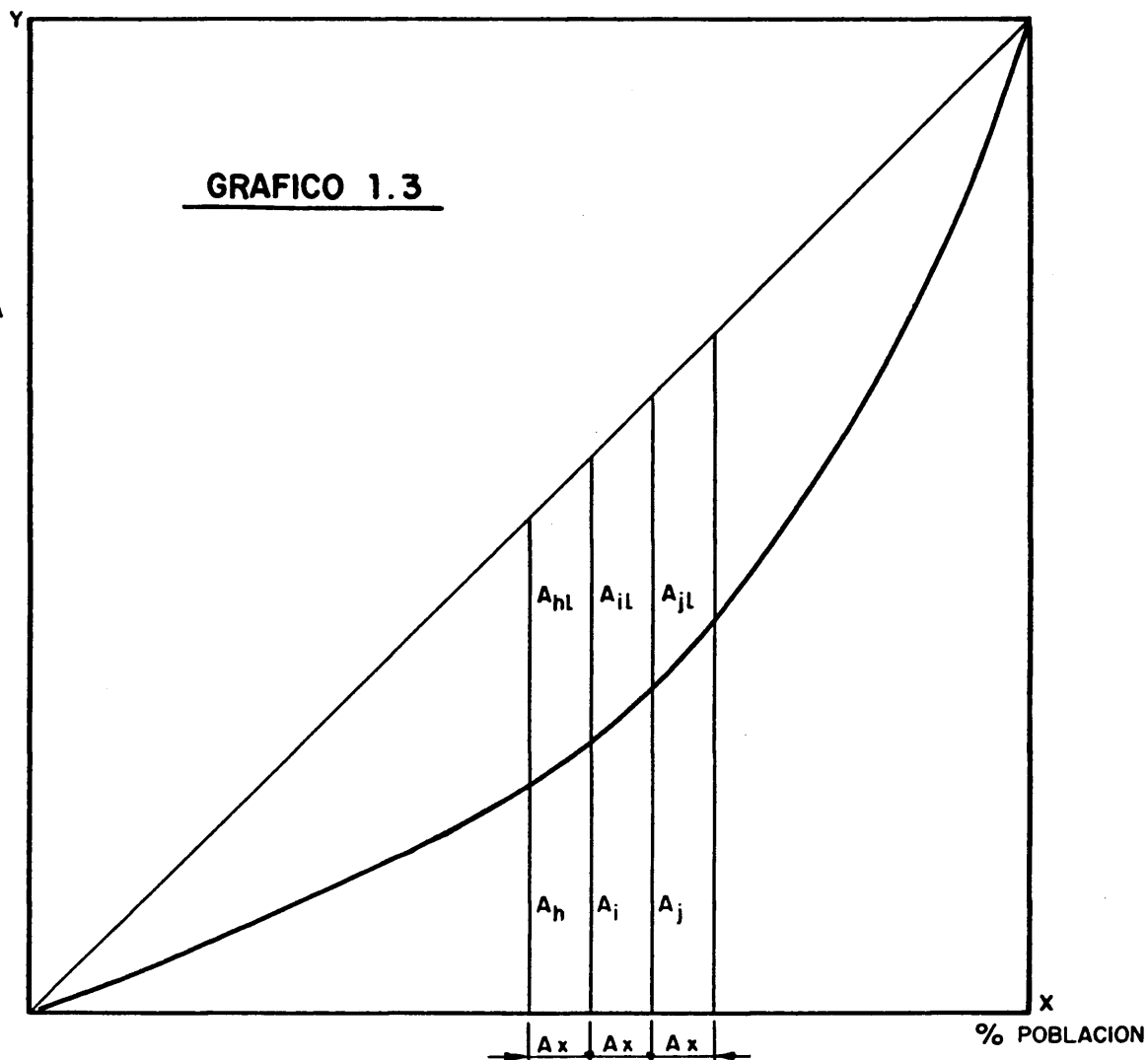
siendo μ la media geométrica de la distribución (7).

Sin embargo, todos estos índices adolecen de una notoria falta de sensibilidad a numerosos efectos derivados de una política redistributiva. Sirva como muestra de las críticas en este sentido la siguiente cita de PETER WILES: "Parece que en circunstancias ordinarias, el coeficiente de GINI es extremadamente insensible a la redistribución, al menos entre los extremos" (8). Y más tarde, en el mismo lugar, afirma: "la misma curva de Lorenz es un simple adorno. Es una forma, en la práctica incomprensible, de mostrar los datos aunque, eso sí, muestra todos los datos. Ni los promedia, ni los obliga a cumplir una fórmula matemática. Simplemente, hace que su uso sea imposible desde el momento en que transforma la aritmética inteligible en geometría ininteligible. Por ello, en su propio contexto, es el juguete de los teóricos y no la herramienta de los prácticos".

Muy recientemente, el profesor Raga ofrece en nuestro país un índice de igualdad (frente a la tradicional medición de la desigualdad) (9). Para ello dividiría la población en n sectores (el límite de la curva de sensibilidad del índice respecto a los sectores de población está cuando éstos son setenta y ocho) hallándose el valor de las dos superficies que para cada segmento define la correspondiente curva de Lorenz (gráfico 1.3.).

GRAFICO 1.3

% RENTA



$$I = \sqrt[n]{\frac{A_1}{A_{1L}} \cdot \frac{A_2}{A_{2L}} \cdot \frac{A_3}{A_{3L}} \cdot \dots \cdot \frac{A_{n-1}}{A_{(n-1)L}} \cdot \frac{A_n}{A_{nL}}}$$

Cuyo valor oscilará entre cero, para la desigualdad absoluta y uno para lo total equidistribución. El índice, según se demuestra, presenta un alto grado de sensibilidad, permitiendo definir un posible índice de eficiencia distributiva de la política fiscal, expresado por

$$R = \frac{I_n}{I_m}$$

siendo I_n el coeficiente de igualdad después de aplicada la política fiscal e I_m , antes de la misma. Obviamente $R > 1$ mostraría que la polí

tica había resultado progresiva, $R = 1$, neutral o indiferente, y $R = 1$ regresiva. Siempre, claro es, que pudieran aislarse las variaciones en el índice causadas por circunstancias distintas a la que pretende estudiarse. El cuadro 1.1. recoge, por último, valores del Índice calculados por el profesor Raga para distintos países, años y bases.

Cuadro 1.1.: Índice de igualdad en diferentes países

PAIS	AÑO	VALOR DE I	BASE
U.S.A.	1.966	0,14952	Personas
U.S.A.	1.966	0,39789	Familia
U.S.A.	1.970	0,24030	Personas
U.S.A.	1.970	0,30176	Familia
U.K.	1.964/65	0,18160	Personas
U.K.	1.970/71	0,20117	Personas
URSS	1.966	0,22651	Salarios
Polonia	1.967	0,25815	Personas
R.D.Alemana	1.967	0,27502	Familia
R.D.Alemana	1.970	0,24899	Familia

Fuente: "Política fiscal y redistribución de las rentas". José T.RAGA GIL.

Moneda y Crédito, 1.978, pag. 63.

1.2. Estudios sobre distribución de renta y reparto de la carga tributaria en España

No son muchos los intentos realizados en España por definir cuál sea la distribución personal de la renta. Encontramos tres trabajos pioneros y, como tales, sin duda deficientes: el elaborado por el Instituto de Estudios Agrosociales, referido a 1.956 e incluido en el "Proyecto de Fomento para la Región Mediterránea" (1.958); la actualización posterior presentada por J.L. URQUIJO en la XIII Semana de Estudios de Derecho Financiero; y la estimación que Francisco GONZALEZ QUIJANO presentara en esa misma semana.

El primer intento que utiliza las por entonces igualmente rudimentarias Encuestas de Presupuestos Familiares es el de Bernardo PEÑA TRAPERO (10), a pesar del retraso en su publicación, pudiendo citarse también, junto a los trabajos de los hermanos ALCAIDE a los que inmediatamente haremos mención, los trabajos de Camilo LLUCH (11) y Emilio ALBI (12).

Pero sin duda, la labor más continuada puede encontrarse en los sucesivos estudios que los hermanos Angel y Julio ALCAIDE INCHAUSTI han ido publicando a lo largo de los últimos diez años (13). El esquema básico de todos estos trabajos es fundamentalmente el mismo, con la consiguiente ventaja de permitir comparaciones homogéneas entre diversos momentos y justifica que nos centremos en ellos a la hora de recoger re-

sultados. Sobre la base de las sucesivas Encuestas de Presupuestos Familiares del I.N.E., complementadas y perfeccionadas con otros datos disponibles, especialmente de Contabilidad Nacional y tablas input - output, se busca la distribución de la renta disponible entre los hogares españoles partiendo de que las rentas superiores a un cierto nivel siguen la curva de distribución de Pareto.

El cuadro 1.2. recoge la evolución a lo largo de los años analizados de la distribución estimada de la renta familiar disponible, agrupada en nueve cuartillos o tramos de renta, idénticos para los cuatro años. Con vistas a facilitar la comparación, independientemente del nivel de renta, se ordenan en el Cuadro 1.3., por decilas de hogares: de forma tal que el primer decilo agrupa el 10% de hogares con más bajas rentas. Sucesivamente, llegaríamos al décimo que, obviamente correspondería al 10% con rentas más elevadas.

Se incluyen también, en este último cuadro, como puede verse, los datos referentes a diversos países de la OCDE, respecto a las fechas que se indican (14). Las cifras ofrecidas para España se basan en la reiteradamente mencionada Encuesta de Presupuestos Familiares por lo que es preferible acudir a los datos ajustados por los hermanos ALCAIDE, dada la reconocida insuficiencia, inicial de dicha encuesta, que reconoce implícitamente un error del 25,34%.

Esquemáticamente podemos extraer algunas conclusiones elementales, justificación al mismo tiempo de la importancia de una actuación fiscal -

Cuadro 1.2.- Distribución de la Renta Familiar Disponible en España (Alcaide)

INGRESOS MEDIOS ANUALES POR HOGAR (miles de pesetas)	1 . 9 6 4			1 . 9 6 7			1 . 9 7 0			1 . 9 7 4		
	% Hogares A	% Renta B	B/A	% Hogares A	% Renta B	B/A	% Hogares A	% Renta B	B/A	% Hogares A	% Renta B	B/A
HASTA 60 (I)	46,05	22,15	0,481	20,12	5,83	0,290	13,37	3,01	0,225	3,26	0,34	0,104
DE 60 a 120 (II)	38,47	34,85	0,906	49,66	30,80	0,620	39,20	18,61	0,475	8,98	2,10	0,234
DE 120 a 180 (III)	8,67	12,16	1,403	16,27	16,62	1,022	24,31	18,89	0,777	13,04	4,75	0,364
DE 180 a 240 (IV)	2,96	6,05	2,044	6,48	9,48	1,463	11,44	12,67	1,108	18,18	9,54	0,525
DE 240 a 500 (V)	2,67	8,82	3,303	5,14	13,15	2,558	8,54	16,94	1,984	42,43	38,87	0,916
DE 500 a 1.000 (VI)	0,79	6,02	7,620	1,46	7,52	5,151	1,92	7,49	3,901	11,09	17,82	1,607
DE 1000 a 2000 (VII)	0,26	4,01	15,423	0,58	5,71	9,845	0,80	6,34	7,925	1,75	6,55	3,743
DE 2000 a 5000 (VIII)	0,10	2,79	27,9	0,21	4,36	20,762	0,30	4,81	16,033	0,89	6,90	7,753
MAS DE 5.000 (IX)	0,03	3,15	105	0,08	6,53	81,625	0,12	11,24	93,667	0,38	13,13	34,553
INDICE DE GINI	0,42134			0,46284			0,45712			0,44634		

Cuadro 1.3.2 Distribución por Decilos de la Renta Familiar Disponible en España (Alcaide) y O.C.D.E. (Sanyer)

Decilos		1.º	2.º	3.º	4.º	5.º	6.º	7.º	8.º	9.º	10.º	10º/1º	9+10 1º+2º	Indice Gini
Países														
ESPAÑA (1.964)	1,43	3,31	4,66	6,12	7,23	8,46	9,18	10,35	12,41	36,85	25,77	10,39	0,4213	
ESPAÑA (1.967)	1,33	3,03	4,20	5,52	6,64	7,73	8,39	9,72	12,12	41,32	31,07	12,26	0,4628	
ESPAÑA (1.970)	1,44	3,13	4,31	5,29	6,42	7,90	8,59	9,90	12,26	40,76	28,31	11,60	0,45712	
ESPAÑA (1.974)	1,76	3,18	4,47	5,11	6,34	8,04	9,06	10,09	12,28	39,57	22,48	10,52	0,4463	
FRANCIA (1.970)	1,4	2,9	4,2	5,6	7,4	8,9	9,7	13,0	16,5	30,4	21,7	10,9	0,416	
ITALIA (1.969)	1,7	3,4	4,7	5,8	7,0	9,2	9,8	11,9	15,6	30,9	18,2	9,1	0,414	
ALEMANIA (1.973)	2,8	3,7	4,6	5,7	6,8	8,2	9,8	12,1	15,8	30,3	10,8	7,1	0,396	
HOLANDA (1.967)	2,6	3,9	5,2	6,4	7,6	8,8	10,3	12,4	15,2	27,7	10,7	6,6	0,385	
EE.UU. (1.972)	1,5	3,0	4,5	6,2	7,8	9,5	11,3	13,4	16,2	26,6	17,7	7,3	0,403	
CANADA (1.969)	1,5	3,5	5,1	6,7	8,2	9,7	11,2	13,1	15,9	25,1	16,7	8,2	0,382	
AUSTRALIA (1.966-67)	2,1	4,5	6,2	7,3	8,3	9,5	10,9	12,5	15,1	23,7	11,3	5,9	0,313	
GRAN BRETAÑA (1.973)	2,5	3,8	5,5	7,1	8,5	9,9	11,1	12,8	15,2	23,5	9,4	6,1	0,344	
NORUEGA (1.970)	2,3	4,0	5,6	7,3	8,6	10,2	11,7	13,0	15,1	22,2	9,7	5,9	0,354	
SUECIA (1.972)	2,2	4,4	5,9	7,2	8,5	10,0	11,5	13,3	15,7	21,3	9,7	5,6	0,346	
JAPON (1.969)	3,0	4,9	6,1	7,0	7,9	8,9	9,9	11,3	13,8	27,2	9,1	5,2	0,335	

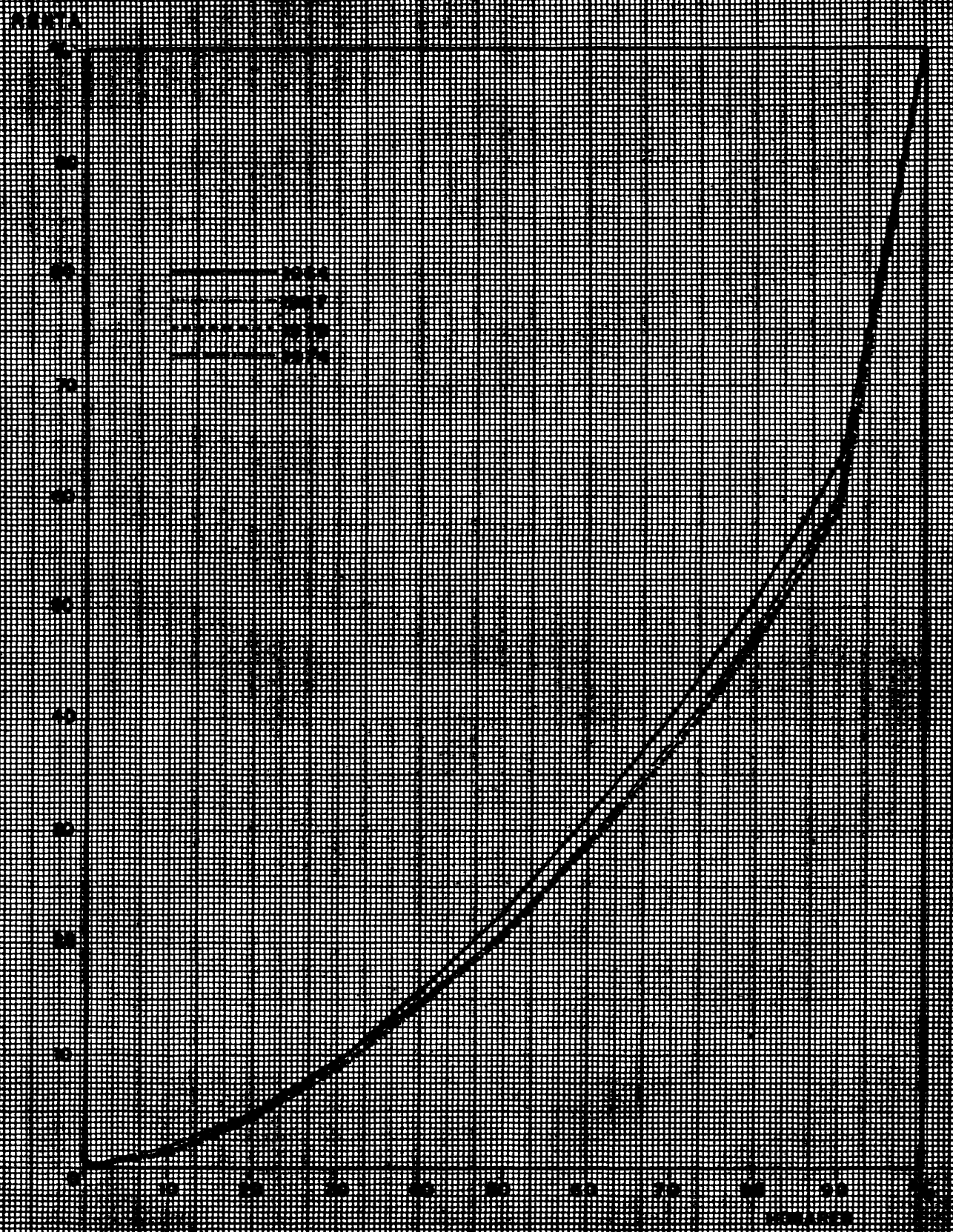
redistributiva. La evolución temporal de la distribución muestra su -
 peor momento en 1.967, con un alto índice de concentración y una exagerada
 diferencia de rentas entre los extremos: ese 31,07 implica una -
 elevadísima concentración en manos del 10% más adinerado. A partir de=
 ese año puede observarse una cierta mejora, aunque el índice de concentración
 sigue siendo superior en 1.974 al calculado para diez años an=
 tes. El gráfico 1.4., donde se recogen las curvas de Lorenz para di -
 chos años, muestran visualmente cuál ha sido la evolución en España en
 la materia que nos ocupa.

Comparando internacionalmente, puede verse como España, junto con Francia,
 son los dos países entre los recogidos en el cuadro 1.3. con más=
 desigual distribución de rentas, siendo los ingresos del 10% superior=
 más de veinte veces los percibidos por el 10% inferior. La proporción=
 supera las diez veces también en ambos países y solo en ellos, cuando=
 comparamos los 20% superiores e inferiores. Generalizando más, puede -
 decirse que encontramos una más equitativa distribución de la renta en
 los países nórdicos y anglosajones (incluyendo Japón) que en los lati=
 no-mediterráneos.

"Podría concluirse -coincidiendo literalmente con el párrafo con que -
 Julio ALCAIDE finaliza el último de los artículos citados- a la vista=
 de los resultados observados para países desarrollados, que el proble=
 ma de la distribución de la renta personal en España no está tanto en=
 los bajos niveles alcanzados por los estratos deprimidos, sino en la -

GRÁFICO 1.4

DISTRIBUCION DE LA RENTA FAMILIAR DISPONIBLE EN ESPAÑA (ALCAIDE)



acusadísima concentración de renta en el 10 por 100 de la población con renta alta. Rebajar la participación de dicho estrato de renta del casi 40 por 100 al 30 por 100 sería la gran tarea que incumbiría a una reforma fiscal eficaz y útil para la buena concordia de la sociedad española".

Antes de entrar en el papel que efectivamente ha venido cumpliendo el sistema tributario español según los estudios disponibles respecto a este tema, parece oportuno repasar la opinión que sobre el tema tienen los propios contribuyentes. Un sistema fiscal, y muy especialmente el tributario, no sólo debe ser justo y equitativo: antes aún debe parecerlo pues solo así puede aspirar a ser aceptado por los contribuyentes en un clima de positiva conciencia fiscal. Para esta tarea es preciso seguir las encuestas realizadas bajo el patrocinio del Instituto de Estudios Fiscales y publicadas en la revista Hacienda Pública Española (15).

El resultado, reflejado en el cuadro 1.4. es unánime: los impuestos en España están injustamente distribuidos. Los diferentes resultados entre las dos encuestas recogidas se explican por las distintas muestras de una y otra, ya que la primera se reducía a quienes estaban sujetos a la imposición directa, mayoría de estudios superiores. Como puede verse, a mayor y mejor información, más generalizada conciencia de injusticia. (Gráfico 1.4)

La primera causa apuntada por los encuestados es el fraude y evasión - que caracterizan al sistema español. La segunda causa achaca la injusticia a la misma estructura tributaria española, al predominio en ella de la imposición indirecta. El cuadro 1.5. refleja esa ya tópica diferenciación entre imposición directa e indirecta y su distinta contribución a la equidad tributaria. Los porcentajes favorables al gravamen - directo disminuyen cuando se pregunta por su aplicación concreta al caso español, pero sigue produciéndose una mayoría cualificada. Se rompe en parte al menos, el mito de que la mentalidad del contribuyente español no está preparada para la presencia de una fuerte imposición directa. Y se demuestra hasta qué punto la idea de justicia es entendida - consustancial a un sistema tributario.

La tercera causa, siempre según las encuestas antedichas, se encuentra en los deficientes métodos de estimación de bases utilizadas por la Hacienda española. Aún recordando la menor importancia otorgada a esta - motivación, el cuadro 1.6. aporta datos que no parecen requerir mayor explicación.

Los estudios empíricos que han intentado cuantificar la incidencia - efectiva de la imposición española, ligados también de una u otra forma al Instituto de Estudios Fiscales, vienen confirmando la generalizada opinión de la calle. Recogeremos los datos disponibles más significativos.

Cuadro 1.4.: Opinión sobre la distribución de los impuestos

		(1) INJUSTA	(2) CORRECTA	(3) NO SABE/ NO CONTESTA	(1) - (2)
Encuesta 1.971	M E D I A	79	18	3	61
	Funcionarios	84	14	2	70
	Ejecutivos	83	14	3	69
	Empresarios individuales	78	17	5	61
	Sociedades	78	17	5	61
	Propietarios agrícolas	72	26	2	46
Encuesta 1.974-1.975	Sin Estudios	49	22	29	27
	Estudios Primarios	50	25	25	25
	Formación Profesional	75	10	25	65
	Bachillerato	65	21	14	44
	Estudios medios	71	13	16	58
	Estudios superiores	79	12	9	67

Fuente (de este y sucesivos cuadros): Revista Hacienda Pública Española - Instituto= de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda - números 8, 15, 19 y 34, especialmente el artículo "Crítica popular al sistema Tributario español", José García López, n.º 34.

Cuadro 1.5.: Opinión sobre impuestos directos e indirectos

	Directos	Indirectos
¿Qué impuestos perjudican a las rentas más bajas?	13	87
¿Cuáles son los impuestos más justos?	86	14
¿Qué impuestos deben prevalecer?	67	33
¿Cuáles son los impuestos que mejor se adaptan a la mentalidad del país?	62	38

Cuadro 1.6.: Opinión sobre métodos de estimación de bases impositivas

	JUSTA	INJUSTA
	43	53
	37	63

Se consigue una distribución de impuestos:

- A través de las EVALUACIONES GLOBALES
- A través de la estimación por SIGNOS EXTERNOS

RAZONES POR LAS QUE SE CONSIDERAN INJUSTOS

	51	79
	38	-
	14	8
	-	55
	-	17
	49	20
	28	-
	21	18
	Ev.Globales	Signos extern.

- Motivos técnicos

- . No hay datos para un reparto justo
- . La evasión es fácil
- . No indican ingresos
- . No es proporcional al gasto

- Motivos éticos

- . Por los intereses creados
- . No es equitativo

El cuadro 1.7. ofrece los tipos medios efectivos de tributación según figuras impositivas y escalones de renta, calculados para el año 1.970 El sistema, globalmente considerado, resulta claramente regresivo para un 96,86% de la población, pasando a funcionar como aproximadamente - proporcional para los últimos escalones de renta, para el 3,14% más - adinerado. La injusticia resulta así patente e, incluso, insultante. - Más aún cuando la tendencia es clara hacia el empeoramiento, siguiéndose a partir de ahora el interesante análisis que, sobre los datos anteriores, publicó el profesor LAGARES en el número 33 de la revista Hacienda Pública Española.

Dicho trabajo, cuyas más relevantes conclusiones se recogen en los cuadros 1.8. a 1.11., significa el más completo avance en el campo de la investigación cuantitativa de la incidencia impositiva en España. De ahí el interés de incluir aquí sus resultados. Ello no obsta para recordar una vez más, como reconocen los autores de estas aproximaciones que venimos citando, las múltiples limitaciones existentes en trabajos de estas características que obligan necesariamente a relativizar sus resultados. Limitaciones especialmente imputables a la penuria estadística de nuestro país (tanto en distribución de renta como en reparto de carga), la cual obliga a formular hipótesis de trabajo no siempre claras, pero también a la dificultad de tránsito de los datos a la incidencia. Tres relaciones se exigen, cada una de ellas problemática: - las que se establecen entre renta por tramos y base legal del tributo, entre ésta y la base real y, por último, las que relacionan la cuota -

Cuadro 1.7: Tipos Medios Efectivos de Tributación

Escalones de renta (miles de pesetas)	0	60	120	180	240	500	1.000	2.000
Figuras	0	60	120	180	240	500	1.000	2.000
Rústica	0,158	0,177	0,075	0,056	0,087	0,113	0,119	-
Urbana	0,409	0,325	0,283	0,266	0,250	0,250	0,278	0,320
Trabajo Personal	-	-	0,307	1,061	1,810	2,678	2,189	2,142
R. Capital	-	0,006	0,053	0,102	0,327	0,493	0,960	1,459
C. Licencia	0,625	0,389	0,310	0,274	0,227	0,190	0,170	0,150
C. Beneficios	0,736	0,533	0,402	0,362	0,346	0,363	0,316	0,286
I. G. Personas Físicas	-	-	-	-	0,48	0,060	0,368	0,602
Sociedades	2,056	1,291	1,107	1,069	1,135	1,435	2,137	2,891
Sucesiones	0,232	0,295	0,144	0,130	0,202	0,302	0,341	0,295
Otros directos	0,029	0,124	0,085	0,125	0,130	0,221	0,169	0,168
TOTAL DIRECTOS	4,245	3,148	2,766	3,445	4,472	6,105	7,047	8,313
R. Aduanas	4,003	2,521	2,009	1,768	1,466	1,188	1,083	0,969
R. Im.-Indirecta	17,625	11,190	8,846	7,714	6,266	5,049	4,512	3,999
TOTAL INDIRECTOS	21,828	13,711	10,855	9,402	7,732	6,237	5,595	4,968
Directos+Indirectos	26,073	16,851	13,621	12,927	12,204	12,342	12,642	13,281
SEGURIDAD SOCIAL	10,373	10,084	12,185	11,254	9,373	5,612	4,976	5,531
Imp. Directos + Indir. + Seguridad Social	36,446	26,935	25,806	24,181	21,577	17,954	17,681	18,812
% HOGARES	13,37	39,20	24,31	11,44	8,54	1,92	0,80	0,19

Fuente: de la actualización realizada por MACROMETRICA, S.A. del trabajo "Distribución de la carga tributaria por escalones de renta (D. Perona) para el I.E.F., resumida bajo el mismo título por Leoncio G. Pérez Morales en Hacienda Pública Española, número 26.

3.000	4.000	5.000	6.000	10.000	Mas de 20.000	Total	
4.000	5.000	6.000	10.000	20.000	20.000	Total	
-	-	-	-	-	-	0,082	Rústica
0,308	0,304	0,300	0,294	0,285	0,264	0,281	Urbana
2,036	1,938	1,959	1,939	2,019	1,361	1,247	T. Personal
1,573	1,575	1,582	1,580	1,571	1,573	0,507	R. Capital
0,144	0,143	0,139	0,136	0,136	0,145	0,253	C. Licencia
0,265	0,304	0,303	0,302	0,296	0,401	0,390	C. Beneficios
0,706	0,727	0,740	0,748	0,767	0,761	0,196	I.G.R. P. Físicas
3,060	3,060	3,057	3,046	3,029	3,063	1,667	Sociedades
0,300	0,314	0,318	0,319	0,313	0,390	0,346	Sucesiones
0,154	0,138	0,139	0,137	0,126	0,126	0,131	Otros directos
8,566	8,503	8,537	8,501	8,542	8,884	5,000	TOTAL DIRECTOS
0,948	0,945	0,925	0,906	0,901	0,992	1,642	R. Aduanas
3,877	3,856	3,788	3,692	3,659	3,984	7,094	R. Im.- Indirecta
4,825	4,801	4,713	4,598	4,560	4,976	8,736	TOTAL INDIRECTOS
13,391	13,304	13,250	13,099	13,102	13,060	13,736	Directos + Indirectos
5,150	4,564	4,581	4,557	4,364	5,047	8,619	SEGURIDAD SOCIAL
	17,868	17,831	17,656	17,466	18,197	22,355	Directos + Indirectos + Seguridad Social
0,08	0,04	0,02	0,04	0,03	0,02	100,000	

pagada con el impuesto verdaderamente soportado. Este último paso nos lleva a toda la inacabable polémica sobre la incidencia, tema al que inevitablemente hemos de volver más adelante. Con todo, repetimos, todos los intentos de aproximación han de considerarse válidos por cuanto, en primer lugar, aportan una información que, por pobre que sea, siempre es más positiva que la total ignorancia. Y en segundo lugar por ofrecer una metodología, un instrumental siempre útil, susceptible de serlo aún más según se vayan perfeccionando los conocimientos, según las limitaciones pasen a ser paulatinamente menores.

El profesor Lagares establece el índice de progresividad (positivo) o regresividad (negativo), estableciendo una curva de Lorenz para cada figura impositiva que relaciona renta y carga impositiva y midiendo el correspondiente índice de concentración de Gini que se convierte así en un indicador de la progresividad tributaria. El resultado obtenido se ofrece en el cuadro 1.8.

Naturalmente, interesa ponderar esos resultados aislados conforme a la importancia cuantitativa, recaudatoria, de cada figura. Y ello se hace en el cuadro 1.9. En lo que a nosotros más nos interesa en este trabajo, puede verse el fuerte impacto regresivo que supone (desde las hipótesis y limitaciones reconocidas del estudio que se cita) la imposición indirecta en España. Comparando los resultados entre dos momentos distintos (1.965 y 1.970), como se presenta en los cuadros 1.10. y 1.11., la conclusión que se ofrece es un empeoramiento generalizado,

Cuadro 1.8.: Grado de progresividad impositiva (en % para 1.970)

I. s/Renta Personas Físicas	+ 71,14
I. s/Rentas de Capital	+ 61,93
I. s/Rendimientos Trabajo Personal	+ 33,68
I. s/Renta Sociedades	+ 19,97
I. s/Sucesiones	+ 10,87
Otros impuestos	+ 9,18
Contribución Urbana	- 3,04
Impuesto s/lujo	- 5,85
C. Beneficio Industrial	- 9,26
Seguridad Social	- 16,26
Renta de Aduanas	- 20,45
Licencia Fiscal I.Ind.	- 20,74
Contribución Rústica	- 26,06
Imposición indirecta (Aduanas y Lujo)	- 28,43
<hr/>	
Total Imposición Directa	+ 22,36
Total Imposición Indirecta	- 21,74
Total Impuestos	- 5,67
Total Impuestos + Seguridad Social	- 9,78

Fuente: Hacienda Pública Española, número 33: Manuel Lagares Calvo.

Cuadro 1.9.: Impacto sobre la progresividad del sistema (1.970)

I. s/Rendimientos Trabajo Personal	+ 2,027
I. s/Renta de Sociedades	+ 1,280
I. s/Renta de Capital	+ 1,236
I. s/Renta Personas Físicas	+ 0,534
I. s/Sucesiones	+ 0,111
Otros impuestos directos	+ 0,065
C. Urbana	- 0,040
C. Rústica	- 0,087
C. Beneficios	- 0,165
Licencia fiscal	- 0,228
I. s/lujo	- 0,537
Renta de Aduanas	- 1,475
Seguridad Social	- 6,188
Resto Imp. Indirecta	- 6,312
Total Imposición Directa	+ 4,730
Total Imposición Indirecta	- 8,320
Total Impuestos	- 3,582
Total Impuestos + Seguridad Social	- 9,780

Fuente: Hacienda Pública Española, número 33: Manuel Lagares Calvo.

Cuadro 1.10.: Variación en la progresividad (1.965 - 1.970)

I. s/Rendimientos Trabajo Personal	+ 8,86
Otros impuestos Directos	- 0,21
Seguridad Social	- 0,48
I. s/Sucesiones	- 0,79
I. s/Lujo	- 2,57
I. s/Rentas Capital	- 3,09
C. Urbana	- 5,82
I. s/Sociedades	- 6,24
C. Beneficios	- 7,42
C. Rústica	- 8,83
Licencia Fiscal	- 9,41
I. s/Renta Personas Físicas	- 12,08
Renta de Aduanas	- 13,45
Resto imposición indirecta	- 16,00
Total Imposición Directa	- 1,35
Total Imposición Indirecta	- 12,60
Total Impuesto	- 8,92
Total Impuestos + Seguridad Social	- 7,35

Fuentes: Hacienda Pública Española, número 33: Manuel Lagares Calvo.

Cuadro 1.11.: Impacto sobre la variación en la progresividad
(1.965 - 1.970)

I. s/Rendimiento Trabajo Personal	+ 0,485
Const. Rústica	+ 0,046
Otros Impuestos Directos	+ 0,031
I. s/Sucesiones	- 0,023
Licencia Fiscal	- 0,300
C. Urbana	- 0,084
C. Beneficios	- 0,124
I. s/Lujo	- 0,206
I. s/Rentas de Capital	- 0,386
I. s/R. de Personas Físicas	- 0,410
I. s/Sociedades	- 0,7
Renta de Aduanas	- 0,794
Seguridad Social	- 1,588
Otra Imp. Indirecta	- 3,512
Total Imposición Directa	- 1,257
Total Imposición Indirecta	- 4,510
Total Impuestos	- 5,759
Total Imp. + Seguridad Social	- 7,350

Fuente: Hacienda Pública Española, número 33: Manuel Lagares Calvo.

en cuanto al objetivo de la equidad tributaria, de todas las figuras - impositivas, excepción hecha del Impuesto sobre Rendimientos de Trabajo Personal. Y, en cuanto a impacto global, ya ponderado, puede comprobarse como imposición directa y, en mayor medida, la indirecta y las - contribuciones a la Seguridad Social evolucionaron regresivamente.

Desde aquella fecha hasta la reciente, y todavía en marcha Reforma Tributaria, la impresión no puede ser sino pesimista. Las revisiones habidas, englobadas generalmente en "paquetes de medidas económicas", - han incrementado normalmente la imposición indirecta como más fácil recurso de aumentar rápidamente los necesarios ingresos públicos, sin excesiva racionalidad y con el demagógico recurso a un gravamen sobre el Lujo a pesar de, como se ha visto, su más que probable regresividad. - La revisión al alza del mínimo exento del I.R.T.P., medida progresiva= sin duda, se ve paralelamente limitada por el acusado proceso inflacionista. Y, mientras tanto, en tendencia criticable desde numerosos puntos de vista, las cotizaciones a la Seguridad Social siguen ascendiendo hasta alcanzar cuantitativamente al resto de los ingresos públicos.

Las consecuencias que podían extraerse de los datos expuestos son claras y, en su mayor parte, coincidentes con las expuestas por el profesor LAGARES en el trabajo citado. En primer lugar, que los instrumentos "ortodoxos" de progresividad venían jugando un limitadísimo papel= en nuestro sistema tributario: la inexistencia, entonces, de un impuesto personal sobre el Patrimonio, el papel residual y marginal del Im -

puesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el impacto casi nulo del Impuesto sobre Sucesiones, han dejado al sistema de antemas no imposibilitado para una eficaz acción redistributiva de rentas, incluso para alcanzar el más modesto objetivo de repartir equitativamente las cargas públicas. El llamado Impuesto sobre el Lujo, que se aduce como progresivo por el lado de la imposición indirecta, puede verse que juega de hecho un importante papel regresivo y con tendencia negativa. De ello no debe concluirse, sin embargo, su imposibilidad de contribuir a la equidad fiscal: como tantas veces se ha denunciado, el - gravamen español sobre el Lujo recae de hecho sobre un número de consumos generalizados que en poco coincide con el concepto social de Lujo.

La progresividad del sistema no puede sustentarse exclusivamente, como hasta recientemente sucedía, en los Impuestos sobre Rendimientos del - Trabajo Personal, sobre Renta de Sociedades o sobre Rentas de Capital. El papel protagonista no puede confiarse a impuestos reales cuyo carácter no personal hace abrigar serias dudas sobre la viabilidad futura - de su eficacia. La evolución negativa de dos de esas figuras confirma la impresión teórica previa.

Encontramos, pues, en la misma estructura tributaria, la primera causa de la regresividad efectiva resultante. El hecho de que fueran gasto y producto, no renta y patrimonio, los índices predominantes como reflejo de la capacidad contributiva, alejaba la posibilidad de un resultado justo. Y, como se razonaba más arriba, la imposición indirecta carece de las bases que posibiliten una menor regresividad.

1.3. Renta y Gasto a la luz de la Encuesta de Presupuestos Familiares -

1.973-1.974

Las páginas anteriores nos han permitido un rápido repaso por los principales análisis realizados sobre lo que es la situación "positiva" sobre cómo se estiman distribuidas renta y carga impositiva en los estudios más relevantes realizados en nuestro país a lo largo de los últimos años. Pero ninguno de ellos permite más base para la programación de una política impositiva sobre el consumo que la constatación de su regresividad. Como decíamos al principio de este trabajo, no podemos conformarnos con ello. Quedarse ahí conlleva precisamente el resultado que acabamos de ver para el sistema tributario español: una fuerte regresividad de la imposición indirecta. Este hecho se acepta con un cierto fatalismo. El legislador tiende a considerarlo inevitable y se diseña el cuadro de gravámenes sobre el consumo con cierto olvido de su función distributiva (inevitable: aunque su signo sea regresivo no deja de ser un efecto redistributivo). La equidad se busca tan sólo en la imposición directa con la esperanza de que sirva para compensar esa carga regresiva inevitable y fatídica.

Partimos en este epígrafe de considerar errado tal punto de partida. Lo correcto parece estudiar previamente y a fondo la estructura del consumo del contribuyente español y diseñar después, conforme a ella, una imposición sobre ese consumo lo más cercana posible a la proporcionalidad. El objetivo ahora, en este trabajo, es diseñar y utilizar -

ejemplificadoramente un método de análisis para el conocimiento de esta base de actuación.

Vamos, por tanto, a intentar estimar la relación existente entre nivel de renta disponible y consumo de los distintos bienes o grupos de bienes para conocer cuáles de ellos se comportan de hecho como bienes de lujo y cuáles como bienes de primera necesidad. Intentamos encontrar un método objetivo que, sin perjuicio de las matizaciones que hayan de hacerse, delimite lo más perfectamente posible unos bienes respecto a otros. Con ello sentaremos una base firme sobre la que edificar toda la estructura de imposición sobre el consumo con más completo conocimiento de sus efectos, de la realidad sobre la que se pretende incidir.

Para ello es preciso partir de una previa estimación de cómo se distribuye la Renta personal disponible para más tarde describir su distinta utilización según niveles de la misma. Parecería que, siendo, como hemos dicho, los trabajos de los hermanos Alcaide, la más completa aproximación a la real distribución de rentas en nuestro país, lo más cómo sería utilizar sus conclusiones como punto de partida. Sin embargo, consideramos preferible no hacerlo así en base a tres razonamientos:

En primer lugar, por basarse, según norma sin embargo habitual, en la distribución de Pareto. No porque ésta sea incorrecta. Ya hemos reconocido antes que, como media o tendencia de universal validez ha de con-

siderarse muy aproximada a la realidad. Sino porque parece caerse en el vicio de adecuar la realidad a la teoría en vez de lo que parece corrrecto, es decir, justamente lo contrario. Nuestro objetivo no debe ser tanto deformar la realidad para que quepa en los esquemas teóricos previamente elaborados, cuanto modificar éstos en la medida necesaria= para que la realidad pueda introducirse sin dificultad.

En segundo lugar, que mientras la Encuesta que sirve de base al Estu - dio se refiere a la segunda mitad de 1.973 y primer semestre de - 1.974, los hermanos Alcaide llevan a cabo su elaboración y correccio - nes necesarias conforme a la presunción de considerar todos los datos= referidos integramente a 1.974. Sin que pueda afirmarse que las dife - rencias vayan a ser excesivas, parece también más correcto, aún siendo más complicadas y aleatorias las operaciones de ajuste necesarias, uti - lizar siempre el mismo período de tiempo.

La última razón encuentra su base en los propios objetivos de este tra - bajo. Según venimos diciendo, pretendemos relacionar consumos parcia - les y niveles de renta. Necesitamos por tanto utilizar una división ho - mogénea para ambas magnitudes, para renta y gasto. Los tramos de renta y población han de ser idénticos en ambos casos.

Por todo ello nos ha parecido necesario elaborar una tabla propia de - distribución de renta y gasto. Como es lógico surgen divergencias con= los resultados obtenidos por los hermanos Alcaide, si bien no son exce

sivas. Y, en todo caso, debe recordarse el carácter necesariamente -
aproximado e indicativo de trabajos sobre esta temática. Intentaremos,
ir describiendo el camino seguido, paso a paso, hasta llegar a las con
clusiones finales del capítulo.

En primer lugar, procedimos a estimar las cifras de Renta Disponible y
su utilización para un período homogéneo al de la Encuesta de Presu -
puestos Familiares que nos sirve de base: según hechos dicho, julio de
1.973 a junio de 1.974. Camino sencillo y suficientemente correcto fué
partir de la hipótesis de que cada semestre supone iguales magnitudes=
absolutas que el otro del mismo año. Las cifras buscadas nos vendrían=
dadas por la simple media aritmética de los dos años completos. El re-
sultado puede estimarse adecuado por cuanto la posible infravaloración
del segundo semestre de 1.973 queda compensada con la igualmente posi-
ble sobrevaloración de los datos referidos a los seis primeros meses -
de 1.974. En otras palabras, el resultado vendría a coincidir con el -
que podríamos obtener a través de un proceso más complicado: hallar -
una línea de regresión lineal de los datos disponibles y estimar con -
forme a ella las magnitudes imputables al período que nos interesa. -
Las discrepancias entre las cifras así calculadas y las ofrecidas por=
la Encuesta de Presupuestos Familiares se recogen en el cuadro 1.12.

El paso siguiente había de consistir en corregir consecuentemente los=
datos de la Encuesta para hacerlos coincidir con los derivados de la -
Contabilidad Nacional. Para ello optamos por suponer que el error comeu

Cuadro 1.12.- Comparación entre datos de Contabilidad Nacional y Encuesta de Presupuestos Familiares

Concepto (v/epígrafe E.P.F.)	Contabilidad (1) Nacional	Encuesta de Presupuestos F. (2)	Desviación $\frac{(2)}{(1)}$
1. Productos alimenticios (1)	1.091,40	1.081,51	99,09%
2. Vestido y calzado (2)	336,00	188,48	56,09%
3. Alquiler, calefacción y alumbrado (3)	418,45	364,93	87,21%
4. Bienes de consumo duradera (4.1)	269,60	133,19	49,40%
5. Otros bb y ss (Resto)	958,15	678,73	70,84%
Consumo privado nacional	3.073,60	2.446,85	79,61%
Ahorro	463,80	88,94	19,18%
Renta disponible	3.537,40	2.023,26(a) 2.535,9 (b)	57,20% 71,69%

(a): Ingresos declarados

(b): Consumo + ahorro

tido era proporcionalmente idéntico en todos los individuos y escalones de renta, incrementado cada subgrupo de consumo y el ahorro en el porcentaje que señala la última columna del mencionado cuadro 1.12. Estimamos que la hipótesis no se ajusta necesariamente a la realidad, pero que cualquier otra que hubiéramos podido escoger implicaría mayores grados de arbitrariedad sin incrementar compensatoriamente la fiabilidad del método. Por ello, aún reconociendo su imperfección, hemos elegido el camino menos malo, en nuestra opinión, con la adicional ventaja de no distorsionar las relaciones ofrecidas por la encuesta entre proporciones dedicadas a cada epígrafe por las personas de cada nivel de renta. Si la encuesta nos dice que de un determinado bien el grupo A consume la mitad que el grupo B, los datos corregidos siguen diciéndonos lo mismo, aunque ahora con niveles absolutos más elevados.

El resultado de este proceso se ofrece en el cuadro 1.13. Para su comprensión y la de los sucesivos que se ofrecen, conviene recordar los grupos y conceptos de gasto que en la Encuesta de Presupuestos Familiares se distinguen y cuya nomenclatura aquí se respeta.

1. PRODUCTOS ALIMENTICIOS Y BEBIDAS

1.1. Productos alimenticios consumidos en el hogar

1.1.0. Cereales, pan y pastas

1.1.1. Carne y productos cárnicos

1.1.2. Pescados

1.1.3. Leche, queso y huevos

1.1.4. Aceites y grasas

1.1.5. Frutas

1.1.6. Patatas, verduras, hortalizas y legumbres

1.1.7. Cacao, café, té y otras hierbas aromáticas

1.1.8. Azúcar, dulces y confitería

1.1.9. Otros productos alimenticios

1.2. Bebidas consumidas en el hogar

1.2.1. Bebidas no alcohólicas

1.2.2. Bebidas alcohólicas

1.3. Alimentos y bebidas consumidos fuera del hogar

2. VESTIDO Y CALZADO

2.1. Vestido, accesorios, confección y reparación

2.2. Calzado y reparaciones

3. ALQUILERES, AGUA, ENERGIA ELECTRICA, COMBUSTIBLES, CALEFACCION COLECTIVA Y REPARACIONES

3.1. Idem. de la vivienda principal

3.1.1. Alquileres y otros gastos de la vivienda principal en alquiler

3.1.2. Alquiler bruto imputable de la vivienda principal en propiedad, acceso a la misma, etc.

3.1.3. Agua, energía, combustibles y calefacción colectiva de la vi
vienda principal

3.1.4. Reparaciones, entretenimiento y mejora de la vivienda princi
pal

3.2. Idem. de la vivienda secundaria

4. MUEBLES, ACCESORIOS, ENSERES DOMESTICOS, GASTOS DE ENTRETENIMIENTO DEL - HOGAR Y SERVICIOS

4.1. Muebles, accesorios y enseres domésticos

4.1.1. Muebles, accesorios, revestimiento no fijo del suelo, etc

4.1.2. Artículos domésticos textiles

4.1.3. Aparatos y enseres domésticos, incluidos accesorios

4.1.4. Cristalería, vajilla y artículos de menaje doméstico

4.2. Bienes y servicios de entretenimiento del hogar

4.2.1. Repuestos, reparaciones y artículos domésticos no durables

4.2.2. Servicio doméstico

4.2.3. Otros servicios de entretenimiento del hogar

5. SERVICIOS MEDICOS Y CONSERVACION DE LA SALUD

5.1. Cuotas de seguridad médica e iguales (excepto s.o.e.)

5.2. Productos medicinales y farmacéuticos

5.3. Otros gastos médicos y conservación de la salud

6. TRANSPORTES Y COMUNICACIONES

6.1. Adquisición de vehículo de transporte personal

6.2. Utilización y mantenimiento del equipo de transporte personal

6.3. Transportes públicos

6.4. Comunicaciones

7. ESPARCIMIENTO, DEPORTES Y CULTURA

7.1. Artículos de esparcimiento, deportes y cultura

7.2. Libros, revistas y periódicos

7.3. Servicios de esparcimiento, deportes y cultura

8. ENSEÑANZA

8.1. Educación General Básica y Preescolar

8.2. Bachillerato y Formación Profesional (1.º y 2.º grado)

8.3. Educación universitaria

8.4. Enseñanzas no clasificadas

9. OTROS GASTOS DE CONSUMO

911. Tabaco

912. Cuidados y efectos personales

913. Otros artículos de uso personal

914. Gastos de hostelería y turismo

- 915. Otros servicios no especificados antes
- 916. Gastos por remesas o asignaciones a miembros del hogar
- 917. Otros gastos de consumo no desglosables
- 919. Otros bienes no clasificados antes

DISTRIBUCION DE LOS GASTOS ANUALES MEDIOS POR HOGAR, SEGUN GRUPOS DE GASTOS POR NIVEL DE INGRESOS DEL HOGAR Y % RESPECTO A RENTA.

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
1.	11 9.206,-- 309,29	40.161,-- 520,20	63.721,-- 486,08	83.484,-- 445,07	106.142,-- 400,22	124.973,-- 355,42	157.928,-- 297,53	205.914,-- 210,38	238.059,-- 99,73
1.1.	95.464,-- 247,69	35.656,-- 461,85	54.423,-- 415,15	70.535,-- 376,03	88.359,-- 333,16	101.533,-- 288,76	123.326,-- 232,35	149.812,-- 153,06	162.055,-- 67,89
1.1.0..	10.449,-- 27,11	4.959,-- 64,23	6.846,-- 52,22	8.841,-- 47,13	10.237,-- 38,60	11.177,-- 31,79	12.570,-- 23,68	13.853,-- 14,15	14.252,-- 5,97
111	29.794,-- 77,30	9.180,-- 118,91	15.190,-- 115,87	20.256,-- 107,99	27.289,-- 102,90	31.925,-- 90,79	39.826,-- 75,03	49.513,-- 50,59	52.469,-- 21,98
112	8.867,-- 23,01	2.813,-- 36,44	4.309,-- 32,87	5.904,-- 31,48	7.529,-- 28,39	9.301,-- 26,45	12.269,-- 23,11	15.773,-- 16,12	17.656,-- 7,40
113	14.339,-- 37,20	5.780,-- 74,87	8.309,-- 63,39	10.810,-- 57,63	13.561,-- 51,13	15.479,-- 44,02	18.172,-- 34,24	21.268,-- 21,73	22.628,-- 9,48
114	7.058,-- 18,31	3.453,-- 44,73	5.155,-- 39,32	5.929,-- 31,61	6.916,-- 26,08	7.389,-- 21,01	8.481,-- 15,98	8.964,-- 9,16	10.189,-- 4,27
115	7.134,-- 18,51	2.504,-- 32,43	3.887,-- 29,65	5.049,-- 26,92	6.365,-- 24,--	7.690,-- 21,87	9.459,-- 17,82	11.859,-- 12,12	11.734,-- 4,92
116	9.965,-- 25,86	4.152,-- 53,78	6.480,-- 49,43	8.275,-- 44,12	9.579,-- 36,12	10.726,-- 30,50	12.369,-- 23,30	13.274,-- 13,56	13.000,-- 5,45
117	2.347,-- 6,09	878,-- 11,37	1.316,-- 10,04	1.720,-- 9,17	2.076,-- 7,83	2.465,-- 7,01	3.126,-- 5,89	3.880,-- 3,96	3.807,-- 1,60
118	2.988,-- 7,75	1.211,-- 15,69	1.767,-- 13,45	2.188,-- 11,66	2.713,-- 10,23	3.099,-- 8,81	3.898,-- 7,34	4.886,-- 4,99	5.020,-- 2,10
119	2.517,-- 6,53	721,-- 9,33	1.164,-- 8,88	1.559,-- 8,31	2.092,-- 7,89	2.275,-- 6,47	3.153,-- 5,94	6.538,-- 6,68	11.294,-- 4,73
12	7.101,-- 18,42	2.116,-- 27,41	4.061,-- 30,98	5.655,-- 30,15	6.489,-- 24,47	7.425,-- 21,12	9.395,-- 17,70	11.179,-- 11,42	10.453,-- 4,38
121	1.398,-- 3,63	342,-- 4,43	669,-- 5,10	771,-- 4,11	1.214,-- 4,58	1.479,-- 4,21	2.010,-- 3,79	2.527,-- 2,58	2.648,-- 1,11
122	5.704,-- 14,80	1.774,-- 22,98	3.391,-- 25,87	4.884,-- 26,04	5.275,-- 19,89	5.946,-- 16,91	7.385,-- 13,91	8.651,-- 8,84	7.805,-- 3,27
13	16.640,-- 43,17	2.388,-- 30,93	5.237,-- 39,95	7.293,-- 38,88	11.293,-- 42,58	16.014,-- 45,54	25.226,-- 47,52	44.921,-- 45,90	65.550,-- 27,46
2	36.697,-- 95,21	5.915,-- 76,62	12.440,-- 94,89	18.865,-- 100,57	27.056,-- 102,02	27.056,-- 105,05	53.330,-- 100,47	90.654,-- 92,62	128.836,-- 53,97

Primera cifra: Cantidad absoluta en pesetas corrientes.

Segunda cifra: proporción (en %) respecto a renta disponible.

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
21	30.290,-- 78,59	4.589,-- 59,44	9.835,-- 75,03	15.009,-- 80,01	21.710,-- 81,86	30.369,-- 86,36	44.385,-- 83,62	76.934,-- 78,60	111.825,-- 46,85
22	6.407,-- 16,62	1.326,-- 17,18	2.603,-- 19,85	3.856,-- 20,56	5.345,-- 20,15	6.568,-- 18,68	8.946,-- 16,85	13.718,-- 14,02	17.011,-- 7,13
3	45.710,-- 118,60	13.358,-- 173,02	19.751,-- 150,67	27.329,-- 145,70	35.371,-- 133,37	45.043,-- 128,10	63.162,-- 119,--	95.907,-- 97,99	169.730,-- 71,10
31	44.539,-- 115,56	13.350,-- 172,92	19.623,-- 149,69	27.195,-- 144,98	34.808,-- 131,25	44.591,-- 126,82	61.443,-- 115,76	90.987,-- 92,96	153.843,-- 64,45
311	5.362,-- 13,91	1.829,-- 23,69	2.959,-- 22,57	3.729,-- 19,88	4.737,-- 17,86	5.717,-- 16,26	6.417,-- 12,09	10.648,-- 10,88	17.474,-- 7,32
312	20.422,-- 52,99	5.601,-- 72,55	7.721,-- 58,90	10.332,-- 55,06	14.756,-- 55,64	20.124,-- 57,23	28.965,-- 54,57	46.355,-- 47,36	88.369,-- 37,02
313	9.137,-- 23,71	3.705,-- 47,99	5.036,-- 38,41	5.990,-- 31,93	7.514,-- 28,33	9.360,-- 26,62	11.951,-- 22,52	18.079,-- 18,47	24.993,-- 10,47
314	9.617,-- 24,95	2.212,-- 28,65	3.905,-- 29,79	7.143,-- 38,08	7.799,-- 29,41	9.390,-- 26,70	14.109,-- 26,58	15.904,-- 16,25	23.007,-- 9,64
32	1.171,-- 3,04	8,-- 0,10	127,-- 0,97	133,-- 0,71	563,-- 2,12	451,-- 1,26	1.718,-- 3,24	4.920,-- 5,03	15.887,-- 6,66
4	31.383,-- 81,43	5.663,-- 73,35	9.383,-- 71,58	14.878,-- 79,32	21.394,-- 80,67	29.247,-- 83,18	43.213,-- 81,41	84.923,-- 86,77	188.537,-- 78,98
41	20.249,-- 52,54	3.389,-- 43,90	5.843,-- 44,57	9.982,-- 53,21	14.983,-- 56,49	20.426,-- 58,09	29.078,-- 54,78	47.328,-- 48,35	87.919,-- 36,83
411	9.997,-- 25,94	1.132,-- 14,66	1.637,-- 12,49	3.824,-- 20,38	7.007,-- 26,42	10.068,-- 28,63	14.639,-- 27,58	25.480,-- 26,03	54.139,-- 22,68
412	4.371,-- 11,34	1.219,-- 15,79	2.153,-- 16,43	2.895,-- 15,44	3.414,-- 12,87	4.218,-- 11,99	6.056,-- 11,41	8.324,-- 8,50	15.742,-- 6,59
413	4.976,-- 12,91	892,-- 11,56	1.761,-- 13,43	2.869,-- 15,29	4.009,-- 15,12	5.359,-- 15,24	7.061,-- 13,30	10.487,-- 10,71	13.398,-- 5,61
414	903,-- 2,34	145,-- 1,88	290,-- 2,21	393,-- 2,09	551,-- 2,08	779,-- 2,22	1.320,-- 2,49	3.034,-- 3,10	4.638,-- 1,94
42	11.134,-- 28,89	2.274,-- 29,45	3.540,-- 27,--	4.896,-- 26,10	6.411,-- 24,17	8.821,-- 25,09	14.135,-- 26,63	37.595,-- 38,41	100.618,-- 42,15
421	6.358,-- 16,50	1.881,-- 24,36	2.767,-- 21,11	3.802,-- 20,27	5.174,-- 19,51	6.902,-- 19,63	8.874,-- 16,72	12.395,-- 12,66	14.158,-- 5,93
422	4.073,-- 10,57	153,-- 1,99	381,-- 2,91	652,-- 3,48	736,-- 2,77	1.222,-- 3,48	4.336,-- 8,17	23.443,-- 23,95	83.834,-- 35,12
423	703,-- 1,82	240,-- 3,11	390,-- 2,98	440,-- 2,35	499,-- 1,88	696,-- 1,98	923,-- 1,74	1.755,-- 1,79	2.626,-- 1,10

Primera cifra: cantidad absoluta en pesetas corrientes

Segunda cifra: proporción (en %) respecto a renta disponible.

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
5	10.938,-- 28,38	4.123,-- 53,4	5.205,-- 39,71	6.711,-- 35,78	8.405,-- 31,69	10.744,-- 30,56	14.761,-- 27,81	24.187,-- 24,71	37.096,-- 15,54
511	1.814,-- 4,71	671,-- 8,69	1.010,-- 7,71	1.194,-- 6,37	1.275,-- 4,81	1.610,-- 4,58	2.560,-- 4,82	4.474,-- 4,57	5.693,-- 2,39
512	4.970,-- 12,89	2.257,-- 29,24	2.513,-- 19,17	3.249,-- 17,32	4.037,-- 15,22	5.260,-- 14,96	6.237,-- 11,75	10.838,-- 11,07	14.053,-- 5,89
513	4.150,-- 10,77	1.193,-- 15,45	1.681,-- 12,82	2.267,-- 12,08	3.089,-- 11,65	3.872,-- 11,01	5.961,-- 11,23	8.903,-- 9,10	17.350,-- 7,27
6	37.701,-- 97,82	2.700,-- 34,97	6.711,-- 51,19	11.684,-- 62,29	23.222,-- 87,56	34.592,-- 98,38	60.473,-- 113,93	112.401,-- 114,84	185.320,-- 77,63
611	9.198,-- 23,86	103,-- 1,33	546,-- 4,16	1.815,-- 9,68	5.715,-- 21,55	8.094,-- 23,02	15.079,-- 28,41	27.845,-- 28,45	56.164,-- 23,53
612	18.461,-- 47,90	827,-- 10,72	2.431,-- 18,54	5.238,-- 27,92	10.662,-- 40,20	17.071,-- 48,55	30.480,-- 57,42	57.999,-- 59,26	86.779,-- 36,35
613	7.811,-- 20,27	1.469,-- 19,02	3.131,-- 23,88	3.850,-- 20,52	5.610,-- 21,15	7.551,-- 21,47	11.430,-- 21,53	19.606,-- 20,03	29.119,-- 12,20
614	2.231,-- 5,79	301,-- 3,89	603,-- 4,60	781,-- 4,16	1.235,-- 4,66	1.876,-- 5,34	3.484,-- 6,56	6.951,-- 7,10	13.258,-- 5,55
7	20.183,-- 52,37	1.955,-- 25,32	5.072,-- 38,69	7.927,-- 42,26	13.299,-- 50,14	18.636,-- 53,--	31.589,-- 59,51	56.051,-- 57,27	89.099,-- 37,32
711	7.385,-- 19,16	871,-- 11,28	2.008,-- 15,32	3.647,-- 19,44	5.587,-- 21,06	7.319,-- 20,81	10.123,-- 19,07	18.101,-- 18,49	39.622,-- 16,60
712	3.024,-- 7,85	153,-- 1,99	443,-- 3,38	714,-- 3,81	1.444,-- 5,44	2.428,-- 6,90	5.294,-- 9,97	10.882,-- 11,12	14.883,-- 6,23
713	9.773,-- 25,36	931,-- 12,06	2.620,-- 19,98	3.566,-- 19,01	6.267,-- 23,63	8.888,-- 25,28	16.171,-- 30,47	27.067,-- 27,65	34.593,-- 14,49
8	9.263,-- 24,03	352,-- 4,56	1.339,-- 10,21	2.710,-- 14,45	5.600,-- 21,12	8.561,-- 24,35	14.592,-- 27,49	29.414,-- 30,05	49.899,-- 20,90
811	5.012,-- 13,--	177,-- 2,29	1.607,-- 4,63	1.577,-- 8,41	3.438,-- 12,96	4.944,-- 14,06	7.810,-- 14,71	13.653,-- 13,95	24.783,-- 10,38
812	2.372,-- 6,15	95,-- 1,22	417,-- 3,18	720,-- 3,84	1.270,-- 4,79	2.205,-- 6,27	3.791,-- 7,14	7.243,-- 7,40	14.075,-- 5,90
813	982,-- 2,55	40,-- 0,52	127,-- 0,97	189,-- 1,01	418,-- 1,58	680,-- 1,93	1.545,-- 2,91	4.841,-- 4,95	6.705,-- 2,81
814	895,-- 2,32	37,-- 0,48	184,-- 1,41	220,-- 1,17	473,-- 1,78	728,-- 2,07	1.445,-- 2,72	3.673,-- 3,75	4.335,-- 1,82

Primera cifra: cantidad absoluta en pesetas corrientes.

Segunda cifra: proporción (en %) respecto a renta disponible.

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
9	24.591,-- 63,80	4.079,-- 52,84	7.943,-- 60,59	12.205,-- 65,07	17.133,-- 64,60	22.949,-- 65,27	36.374,-- 68,53	65.546,-- 66,97	101.255,-- 42,42
911	6.308,-- 16,37	1.475,-- 19,10	2.725,-- 20,79	4.262,-- 22,72	5.489,-- 20,70	6.607,-- 18,79	8.649,-- 16,30	11.974,-- 12,23	13.749,-- 5,76
912	6.725,-- 17,45	1.063,-- 13,77	2.172,-- 16,57	3.191,-- 17,01	4.669,-- 17,61	6.285,-- 17,88	10.450,-- 19,69	16.726,-- 17,09	23.967,-- 10,04
913	2.116,-- 5,49	204,-- 2,65	432,-- 3,30	739,-- 3,94	1.202,-- 4,53	1.788,-- 5,08	3.215,-- 6,06	6.783,-- 6,93	14.036,-- 5,88
914	2.288,-- 5,94	81,-- 1,04	170,-- 1,30	494,-- 2,63	988,-- 3,73	1.515,-- 4,31	3.565,-- 6,72	11.192,-- 11,43	17.136,-- 7,18
915	2.556,-- 6,63	468,-- 6,06	861,-- 6,57	1.244,-- 6,63	1.710,-- 6,45	2.469,-- 7,02	3.994,-- 7,52	5.658,-- 5,78	9.683,-- 4,06
916	2.889,-- 7,50	273,-- 3,53	548,-- 4,18	1.097,-- 5,85	1.701,-- 6,41	2.834,-- 8,06	4.321,-- 8,14	8.739,-- 8,93	15.999,-- 6,70
917	1.292,-- 3,35	412,-- 5,34	799,-- 6,10	942,-- 5,02	1.094,-- 4,12	1.105,-- 3,14	1.577,-- 2,97	3.394,-- 3,47	4.813,-- 2,02
919	412,-- 1,07	99,-- 1,28	228,-- 1,74	229,-- 1,22	274,-- 1,03	344,-- 0,98	600,-- 1,13	1.077,-- 1,10	1.865,-- 0,78
C	335.635,-- 870,8	78.307,-- 1.003,6	131.564,-- 1.003,6	185.794,-- 990,5	257.626,-- 971,4	331.684,-- 943,3	475.427,-- 895,7	764.998,-- 781,6	1187.834,-- 497,6
S	49.785,-- 129,2	-1.104,-- -14,3	-472,-- -3,6	1.782,-- 9,5	7.585,-- 28,6	19.937,-- 56,7	55.361,-- 104,3	213.761,-- 218,4	1199.292,-- 502,4

Primera cifra: cantidad absoluta en pesetas corrientes.

Segunda cifra: proporción (en %) respecto a renta disponible.

Seguidamente se procede a ajustar los datos corregidos a una curva que relacione los distintos porcentajes con el nivel de renta. La curva de regresión pretende dar al conjunto de los datos muestrales, un valor más "lógico" y coherente, más uniforme, corrigiendo las posibles desviaciones erráticas observadas en la muestra. Podrá decirse que caemos en la misma crítica que poco más arriba referíamos a la distribución de la renta y la curva de PARETO. No obstante existe una diferencia básica: con nuestro método simplemente ordenamos los datos empíricos, buscando precisamente la representación más cercana a los mismos... y no viceversa. No presuponemos ningún tipo de distribución.

Efectivamente, nos encontramos fundamentalmente con dos funciones de comportamientos. Un primer grupo de bienes y servicios muestra a lo largo de todo el tramo objeto de análisis una proporción decreciente según son mayores los ingresos de renta disponible a ellos dedicada. Un segundo grupo presenta, en cambio una primera fase de proporción creciente hasta alcanzar un punto superior a partir del cual mayores ingresos significan menor parte de los mismos destinada a tales bienes y servicios. Había que buscar una curva que, según los valores de los coeficientes pudiera representar a ambos tipos de bienes y servicios.

Descartada, obviamente la linealidad ($y = a + bx$), probamos con funciones del tipo $y = a + bx + cx^2$ y, posteriormente $y = a + bx + cx^2 + dx^3$ con la esperanza de que el punto o puntos de inflexión se encontraran=

más allá del intervalo significativo sobre el que se operaba. No es así, sin embargo: en el primer caso el mínimo de la parábola se producía siempre en el intervalo entre el millón y los tres millones de pesetas de renta anual disponible. Se daba así el contrasentido, respecto a los datos muestrales conocidos, de que funciones decrecientes en la encuesta, comenzaban a crecer en la parte final de la curva ajustada. Aún mejorando los resultados en la ecuación de tercer grado, tampoco resultaban satisfactorios por cuanto ambos puntos de inflexión se producían en el mismo intervalo (al ser el más amplio con mucho, era lógico que así ocurriera), apareciendo como creciente en una parte del mismo para decrecer después de nuevo.

Desechadas funciones como las anteriores el camino de búsqueda se centró en las más conocidas distribuciones estadísticas, apareciendo de forma clara la estructura de la X^2 de PEARSON como la que más podría acercarse a la realidad que pretendíamos describir. Efectivamente, y según los valores que tomen los coeficientes, la misma función abstracta puede representar los dos tipos de curvas que antes mencionábamos (16). Según vamos a ver, pueden resultar tanto curvas decrecientes de forma constante como proporciones crecientes en parte del tramo muestral, incluso en la totalidad del mismo. Ajustamos por tanto los datos a una curva

$$y = a x^b e^{c x}$$

donde y es la proporción (reducida a tantos por mil) de renta disponible que se destina al bien o servicio de que se trate en función del nivel de renta x , medida en miles de pesetas.

Utilizando el método de los mínimos cuadrados y operando convenientemente obtendremos las siguientes ecuaciones expuestas en forma matricial:

$$\begin{vmatrix} \ln a \\ b \\ c \end{vmatrix} = \begin{vmatrix} \sum \ln y \\ \sum \ln x \ln y \\ \sum x \ln y \end{vmatrix} \begin{vmatrix} 11'895224405 & -2'299712029 & 2'387748373 \cdot 10^{-3} \\ -2'299712029 & 0'451898833 & -4'886979224 \cdot 10^{-4} \\ 2'387748373 \cdot 10^{-3} & -4'886979224 \cdot 10^{-4} & 6'754364189 \cdot 10^{-7} \end{vmatrix}$$

Resolviendo, en primer lugar este sistema para la proporción de renta= destinada a consumo globalmente, frente a la reservada como ahorro, la curva ajustada resultante sería:

$$C = 1.388'785134 X^{-0'05979505} e^{-3'3326763 \cdot 10^{-4} X}$$

por la cual obtendríamos, según hemos dicho, en tantos por mil, la proporción de ingresos destinados al gasto en bienes y servicios respecto al total de los mismos y para cada valor de X , es decir, para cada nivel de renta, medida ésta en miles de pesetas. Esta C que así calculamos no es pues otra cosa que la propensión media al consumo de cada uno de los grupos según la renta media de cada tramo.

Si efectuamos igual operación para todos y cada uno de los epígrafes - contenidos en la Encuesta de Presupuestos familiares, y respetando la nomenclatura y significado que más arriba enumerábamos, las funciones representativas de las correspondientes curvas de regresión serían las siguientes:

$$\begin{aligned}
 1. \quad y &= 1.882'734556 \, X^{-0'2434778} e^{-3'8885079.10^{-4} X} \\
 1.1. \quad y &= 2249'1326 \, X^{-0'3116311} e^{-3'9573588.10^{-4} X} \\
 1.1.0. \quad y &= 655'7'34769 \, X^{-0'484377921} e^{-3'35690982.10^{-4} X} \\
 1.1.1. \quad y &= 339'0510649 \, X^{-0'181249436} e^{-4'8992739.10^{-4} X} \\
 1.1.2. \quad y &= 97'00737242 \, X^{-0'178319695} e^{-4'4026341.10^{-4} X} \\
 1.1.3. \quad y &= 436'913559 \, X^{-0'356998014} e^{-3'8525648.10^{-4} X} \\
 1.1.4. \quad y &= 608'8249512 \, X^{-0'544922276} e^{-2'62312509.10^{-4} X} \\
 1.1.5. \quad y &= 116'7605773 \, X^{-0'2436414222} e^{-4'64580225.10^{-4} X} \\
 1.1.6. \quad y &= 421'4589953 \, X^{-0'41101881} e^{-4'16392295.10^{-4} X} \\
 1.1.7. \quad y &= 47'43265616 \, X^{-0'281320289} e^{-4'37722251.10^{-4} X} \\
 1.1.8. \quad y &= 82'81938232 \, X^{-0'339849442} e^{-3'73866937.10^{-4} X} \\
 1.1.9. \quad y &= 23'04262796 \, X^{-0'169325143} e^{-1'25142266.10^{-4} X} \\
 1.2. \quad y &= 91'77458707 \, X^{-0'196332879} e^{-5'54032039.10^{-4} X} \\
 1.2.1. \quad y &= 6'702424857 \, X^{-0'029269202} e^{-5'83389219.10^{-4} X} \\
 1.2.2. \quad y &= 91'59192383 \, X^{-0'233098573} e^{-5'52930402.10^{-4} X} \\
 1.3. \quad y &= 11'33681274 \, X^{0'294662227} e^{-5'4720336.10^{-4} X} \\
 2. \quad y &= 23'41562255 \, X^{0'211765151} e^{-5'3536323.10^{-4} X} \\
 2.1. \quad y &= 15'41922612 \, X^{0'249768028} e^{-5'445154.10^{-4} X} \\
 2.2. \quad y &= 10'29176849 \, X^{0'057912922} e^{-5'27217549.10^{-4} X}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
3. \quad y &= 370'4245277 \, X^{-0'17033472} e^{-1'9425826.10^{-4}} X \\
3.1. \quad y &= 389'5261498 \, X^{-0'18118698} e^{-2'1524614.10^{-4}} X \\
3.1.1. \quad y &= 98'47520297 \, X^{-0'307070232} e^{-1'4743779.10^{-4}} X \\
3.1.2. \quad y &= 108'0357272 \, X^{-0'102548284} e^{-1'7922114.10^{-4}} X \\
3.1.3. \quad y &= 203'4000196 \, X^{-0'338195508} e^{-1'80599194.10^{-4}} X \\
3.1.4. \quad 6 &= 46'74275871 \, X^{-0'065728499} e^{-4'61728072.10^{-4}} X \\
3.2. \quad y &= 2'081779573.10^{-4} X^{-1'637645042} e^{-1'029868006.10^{-3}} X \\
4. \quad y &= 36'78984625 \, X^{0'11501114} e^{-2'3334346.10^{-4}} X \\
4.1. \quad y &= 18'670846 \, X^{0'176615531} e^{-4'1387857.10^{-4}} X \\
4.1.1. \quad y &= 1'690860126 \, X^{0'462618876} e^{-5'4089898.10^{-4}} X \\
4.1.2. \quad y &= 37'07179471 \, X^{-0'212355982} e^{-1'76917214.10^{-4}} X \\
4.1.3. \quad y &= 6'063230598 \, X^{0'149503545} e^{-5'9561188.10^{-4}} X \\
4.1.4. \quad y &= 0'564352883 \, X^{0'243240309} e^{-3'86994369.10^{-4}} X \\
4.2. \quad y &= 19'88782628 \, X^{0'004750947} e^{5'299248.10^{-5}} X \\
4.2.1. \quad &= 29'07240231 \, X^{-0'102021706} e^{-4'56420055.10^{-4}} X \\
4.2.2. \quad &= 0'04455208878 \, X^{0'785772809} e^{-3'455733.10^{-5}} X \\
4.2.3. \quad &= 6'754276521 \, X^{-0'247327135} e^{-1'343640703.10^{-4}} X \\
5. \quad y &= 119'8906107 \, X^{-0'273294513} e^{-1'43095292.10^{-4}} X \\
5.1.1. \quad y &= 19'49773985 \, X^{-0'263449179} e^{-1'84271368.10^{-4}} X \\
5.1.2. \quad y &= 86'56766305 \, X^{-0'347437023} e^{-1'58106003.10^{-4}} X \\
5.1.3. \quad y &= 22'13852381 \, X^{-0'157243851} e^{-1'49083542.10^{-4}} X \\
6. \quad y &= 1'339512484 \, X^{0'73103601} e^{-7'9135402.10^{-4}} X \\
6.1.1. \quad y &= 0'001299106706 \, X^{1'708299372} e^{-1'49206598.10^{-3}} X \\
6.1.2. \quad y &= 0'135483792 \, X^{1'007677173} e^{-1'034470630.10^{-3}} X \\
6.1.3. \quad y &= 10'16779233 \, X^{0'106463439} e^{-4'20975918.10^{-4}} X
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
6.1.4. \quad y &= 0'730416931 \, X \, 0'323025739 \, e^{-3'7710083.10^{-4}} \, X \\
7. \quad y &= 2'686967838 \, X \, 0'50201354 \, e^{-6'6642265.10^{-4}} \, X \\
7.1.1. \quad y &= 2'884113345 \, X \, 0'304910331 \, e^{-4'41200847.10^{-4}} \, X \\
7.1.2. \quad y &= 0'02685262681 \, X \, 0'964709402 \, e^{-9'55220823.10^{-4}} \, X \\
7.1.3. \quad y &= 1'074636527 \, X \, 0'54352699 \, e^{-7'84862218.10^{-4}} \, X \\
8. \quad y &= 0'059350481 \, X \, 1'030206816 \, e^{-1'008491257.10^{-3}} \, X \\
8.1.1. \quad y &= 0'0261594031 \, X \, 1'068896055 \, e^{-1'081671104.10^{-3}} \, X \\
8.1.2. \quad y &= 0'02506276551 \, X \, 0'935827407 \, e^{-8'90999872.10^{-4}} \, X \\
8.1.3. \quad y &= 0'004051434204 \, X \, 1'083938212 \, e^{-8'86378265.10^{-4}} \, X \\
8.1.4. \quad y &= 0'006672816502 \, X \, 1'009987395 \, e^{-1'024253733.10^{-3}} \, X \\
9. \quad y &= 18'32007329 \, X \, 0'201410125 \, e^{-4'554096.10^{-4}} \, X \\
9.1.1. \quad y &= 18'77887204 \, X \, -0'021743847 \, e^{-5'4099331180.10^{-4}} \, X \\
9.1.2. \quad y &= 4'206730362 \, X \, 0'235469259 \, e^{-5'38020879.10^{-4}} \, X \\
9.1.3. \quad y &= 0'2423384176 \, X \, 0'505713267 \, e^{-4'84019321.10^{-4}} \, X \\
9.1.4. \quad y &= 0'003972761318 \, X \, 1'229363185 \, e^{-9'70360832.10^{-4}} \, X \\
9.1.5. \quad y &= 2'922012847 \, X \, 0'121147515 \, e^{-4'16267767.10^{-4}} \, X \\
9.1.6. \quad y &= 0'2686277599 \, X \, 0'554243088 \, e^{-6'08540245.10^{-4}} \, X \\
9.1.7. \quad y &= 13'94295857 \, X \, -0'263558446 \, e^{-1'31745378.10^{-4}} \, X
\end{aligned}$$

En el cuadro 1.14. recogemos los valores ajustados resultantes para ca da uno de los ocho niveles de renta medios considerados.

El cuadro nos da, por tanto, los mismos conceptos que recogíamos en el 1.13., ajustados ahora según la metodología descrita. Puede verse que, en el mismo, la suma de los subepígrafes no coincide con el epígrafe -

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	INFLACION
	306,83 119.028,-- 1.1039.702,--	543,22 41.938,-- 30.263,--	476,46 62.459,-- 37.520,--	432,20 81.069,-- 90.708,--	389,38 103.267,-- 207.257,--	354,06 124.493,-- 211.787,--	301,09 159.814,-- 396.546,--	218,57 213.925,-- 78.360,--	98,47 235.070,-- 37.258,--	
	246,30 34.928,-- 859.068,--	484,79 37.427,-- 27.007,--	410,55 53.819,-- 32.329,--	363,49 68.181,-- 76.288,--	319,71 84.789,-- 170.173,--	284,91 100.180,-- 170.427,--	234,96 124.714,-- 309.454,--	162,22 158.776,-- 58.160,--	66,68 159.161,-- 25.227,--	
10	26,85 10.350,-- 94.753,--	68,18 5.263,-- 3.798,--	52,75 6.915,-- 4.154,--	43,99 8.251,-- 9.232,--	36,56 9.695,-- 19.458,--	31,15 10.952,-- 18.632,--	24,13 12.807,-- 31.778,--	15,33 15.006,-- 5.496,--	5,82 13.897,-- 2.202,--	
11	76,72 29.569,-- 270.708,--	125,69 9.703,-- 7.001,--	114,11 14.958,-- 8.985,--	105,64 19.816,-- 22.172,--	96,76 25.661,-- 51.502,--	88,87 31.249,-- 53.161,--	76,12 40.401,-- 100.247,--	54,40 53.246,-- 19.504,--	21,50 51.316,-- 8.133,--	
12	22,83 8.798,-- 80.548,--	36,71 2.834,-- 2.045,--	33,32 4.367,-- 2.623,--	30,89 5.794,-- 6.483,--	28,38 7.527,-- 15.107,--	26,19 9.207,-- 15.663,--	22,67 12.033,-- 29.858,--	16,71 16.353,-- 5.990,--	7,34 17.516,-- 2.776,--	
13	36,84 14.197,-- 129.378,--	77,70 5.998,-- 4.328,--	64,26 8.424,-- 5.060,--	56,-- 10.504,-- 11.753,--	48,52 12.867,-- 25.824,--	42,71 15.018,-- 25.550,--	34,61 18.373,-- 45.589,--	23,31 22.817,-- 8.358,--	9,29 22.166,-- 3.513,--	
14	18,09 6.373,-- 63.340,--	49,33 3.808,-- 2.748,--	36,98 4.848,-- 2.912,--	30,25 5.673,-- 6.347,--	24,72 6.557,-- 13.159,--	20,83 7.324,-- 12.459,--	15,95 8.467,-- 21.010,--	10,14 9.925,-- 3.635,--	4,14 9.887,-- 1.567,--	
15	18,48 7.122,-- 65.203,--	33,36 2.575,-- 1.858,--	29,26 3.836,-- 2.304,--	26,49 4.968,-- 5.559,--	23,75 6.299,-- 12.642,--	21,46 7.545,-- 12.837,--	17,98 9.541,-- 23.674,--	12,51 12.240,-- 4.483,--	4,87 11.630,-- 1.843,--	
16	25,60 9.865,-- 90.315,--	59,22 4.572,-- 3.299,--	47,68 6.250,-- 3.754,--	40,75 7.644,-- 8.552,--	34,60 9.175,-- 18.415,--	29,92 10.520,-- 17.897,--	23,55 12.499,-- 31.014,--	15,02 14.700,-- 5.384,--	5,28 12.605,-- 1.997,--	
17	6,08 2.344,-- 21.463,--	11,60 895,-- 646,--	9,96 1.305,-- 784,--	8,90 1.668,-- 1.867,--	7,88 2.090,-- 4.195,--	7,06 2.481,-- 4.222,--	5,85 3.103,-- 7.700,--	4,03 3.943,-- 1.444,--	1,59 3.800,-- 602,--	
18	7,75 2.986,-- 27.334,--	15,91 1.228,-- 886,--	13,25 1.737,-- 1.043,--	11,61 2.177,-- 2.436,--	10,11 2.682,-- 5.383,--	8,95 3.146,-- 5.353,--	7,32 3.884,-- 9.638,--	5,02 4.913,-- 1.799,--	2,10 5.002,-- 792,--	
19	6,74 2.600,-- 23.799,--	9,48 731,-- 527,--	8,59 1.126,-- 676,--	8,04 1.507,-- 1.686,--	7,53 1.997,-- 4.009,--	7,14 2.511,-- 4.271,--	6,60 3.503,-- 8.694,--	5,85 5.730,-- 2.098,--	4,85 11.578,-- 1.835,--	
	18,47 7.117,-- 65.159,--	31,65 2.443,-- 1.763,--	28,52 3.739,-- 2.246,--	26,23 4.919,-- 5.504,--	23,81 6.313,-- 12.671,--	21,66 7.614,-- 12.954,--	18,19 9.656,-- 23.961,--	12,41 12.146,-- 4.449,--	4,25 10.146,-- 1.608,--	
21	3,57 1.378,-- 12.613,--	4,69 362,-- 261,--	4,62 605,-- 363,--	4,50 844,-- 944,--	4,32 1.146,-- 2.301,--	4,12 1.448,-- 2.463,--	3,70 1.962,-- 4.870,--	2,78 2.720,-- 996,--	1,09 2.599,-- 412,--	4,70 5.263,-- 55.961,--

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	INFLATION
122	14,87 5.730,-- 52.456,--	26,97 2.082,-- 1.502,--	23,87 3.129,-- 1.879,--	21,67 4.065,-- 4.548,--	19,43 5.153,-- 10.343,--	17,50 6.152,-- 10.466,--	14,48 7.683,-- 19.064,--	9,64 9.430,-- 3.454,--	3,16 7.552,-- 1.197,--	
13	43,31 16.693,-- 1 52.823,--	31,75 2.451,-- 1.768,--	36,92 4.839,-- 2.907,--	40,42 7.581,-- 8.482,--	43,54 11.547,-- 23.175,--	45,65 16.0051,-- 27.3307,--	47,46 25.192,-- 62.509,--	45,33 44.368,-- 16.252,--	27,54 65.747,-- 10.420,--	47,58 28.575,-- 600.566,--
2	96,14 37.054,-- 3.39.232,--	81,35 6.280,-- 4.532,--	90,69 11.889,-- 7.141,--	96,50 18.101,-- 20.253,--	101,12 26.818,-- 53.824,--	1103,66 36.4448,-- 62.0005,--	104,26 55.337,-- 137.309,--	94,73 92.721,-- 33.963,--	53,39 127.457,-- 20.202,--	104,56 48.034,-- 459.403,--
21	79,33 30.575,-- 2'79.918,--	62,92 4.857,-- 3.505,--	71,55 9.379,-- 5.634,--	77,15 14.471,-- 16.191,--	81,88 21.714,-- 43.580,--	84,79 29.8813,-- 50.7718,--	86,53 45.928,-- 113.962,--	80,26 78.550,-- 28.773,--	46,39 110.742,-- 17.552,--	86,53 45.005,-- 520.087,--
22	16,77 6.465,-- 59.189,--	18,59 1.434,-- 1.035,--	19,12 2.506,-- 1.505,--	19,26 3.613,-- 4.042,--	19,14 5.075,-- 10.186,--	18,78 6.602,-- 11.232,--	17,70 9.395,-- 23.313,--	14,56 14.253,-- 5.221,--	7,01 16.734,-- 2.652,--	19,26 3.709,-- 192.530,--
3	117,87 45.430,-- 4 15.912,--	170,18 13.138,-- 9.480,--	154,72 20.283,-- 12.184,--	144,69 27.140,-- 30.367,--	135,20 35.856,-- 71.963,--	1127,55 44.8348,-- 76.2195,--	116,33 61.748,-- 153.217,--	99,08 96.979,-- 35.523,--	71,05 169.594,-- 26.880,--	
31	114,78 44.239,-- 405.008,--	170,39 13.154,-- 9.492,--	154,08 20.198,-- 12.133,--	143,46 26.910,-- 30.109,--	133,39 35.376,-- 7.100,--	1 25,24 44.0135,-- 74.9112,--	113,22 60.097,-- 149.119,--	94,60 92.587,-- 33.914,--	64,29 153.473,-- 24.325,--	
311	14,16 5.466,-- 50.040,--	25,40 1.960,-- 1.414,--	21,50 2.818,-- 1.693,--	19,18 3.597,-- 4.025,--	17,14 4.544,-- 9.120,--	15,60 5.486,-- 9.332,--	13,54 7.188,-- 17.835,--	10,80 10.568,-- 3.871,--	7,26 17.331,-- 2.747,--	
312	52,16 20.112,-- 1184.121,--	66,49 5.133,-- 3.703,--	62,54 8.198,-- 4.925,--	59,90 11.235,-- 12.571,--	57,33 15.203,-- 30.513,--	55,20 19.409,-- 33.018,--	51,98 27.591,-- 68.462,--	46,77 45.772,-- 16.766,--	37,43 89.342,-- 14.160,--	
313	23,88 9.203,-- 84.253,--	45,96 3.548,-- 2.560,--	38,17 5.003,-- 3.005,--	33,57 6.297,-- 7.046,--	29,57 7.841,-- 15.737,--	26,58 9.345,-- 15.898,--	22,59 11.991,-- 29.755,--	17,33 16.961,-- 6.213,--	10,67 25.465,-- 4.036,--	
314	25,96 10.006,-- 91.604,--	28,24 2.180,-- 1.573,--	29,86 3.914,-- 2.351,--	30,49 5.718,-- 6.398,--	30,50 8.089,-- 16.235,--	29,92 10.5119,-- 17.894,--	27,80 14.754,-- 36.609,--	21,35 20.894,-- 7.653,--	7,63 18.223,-- 2.888,--	30,58 6.902,-- 225.690,--
32	3,12 1.202,-- 1 1.008,--	0,18 14,-- 10,--	0,44 57,-- 34,--	0,78 145,-- 163,--	1,32 349,-- 701,--	1,97 693,-- 1.180,--	3,36 1.781,-- 4.419,--	6,04 5.912,-- 2.165,--	6,17 14.720,-- 2.333,--	7,25 11.609,-- 1600.635,--
4	81,87 311.554,-- 2818.878,--	71,53 5.522,-- 3.984,--	75,36 9.879,-- 5.934,--	77,88 14.609,-- 16.346,--	80,18 21.264,-- 42.678,--	81,87 28.788,-- 48.9774,--	83,87 44.518,-- 110.463,--	85,06 83.252,-- 30.495,--	79,29 189.284,-- 30.001,--	85,07 78.567,-- 923.498,--
41	52,01 220.045,-- 1813.515,--	44,17 3.409,-- 2.460,--	48,38 6.342,-- 3.810,--	51,04 9.574,-- 10.713,--	53,26 14.123,-- 28.346,--	54,61 19.202,-- 32.666,--	55,44 29.429,-- 73.022,--	52,68 51.556,-- 18.885,--	35,97 85.867,-- 13.610,--	55,45 29.152,-- 525.790,--
411	25,24 9.727,-- 819.053,--	13,27 1.024,-- 739,--	16,93 2.218,-- 1.332,--	19,74 3.702,-- 4.143,--	22,62 5.999,-- 12.039,--	224,95 8.7773,-- 14.9224,--	27,97 14.844,-- 36.833,--	29,98 29.347,-- 10.750,--	21,91 52.302,-- 8.290,--	30,-- 28.177,-- 939.305,--

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	INFLE- XION
412	11,25 4.335,-- 39.687,--	17,26 1.332,-- 961,--	15,39 2.017,-- 1.211,--	14,20 2.664,-- 2.981,--	13,11 3.476,-- 6.976,--	12,24 4.304,-- 7.322,--	11,01 5.843,-- 14.498,--	9,19 8.999,-- 3.296,--	6,45 15.388,-- 2.439,--	
413	12,93 4.982,-- 45.610,--	12,49 963,-- 695,--	13,51 1.770,-- 1.063,--	14,05 2.635,-- 2.949,--	14,37 3.811,-- 7.650,--	14,41 5.066,-- 8.618,--	13,95 7.402,-- 18.367,--	11,73 11.484,-- 4.206,--	5,44 12.992,-- 2.059,--	14,42 4.604,-- 319.235,--
414	2,40 923,-- 8.451,--	1,80 139,-- 100,--	2,03 265,-- 159,--	2,18 409,-- 458,--	2,32 616,-- 1.237,--	2,43 853,-- 1.452,--	2,54 1.350,-- 3.350,--	2,57 2.515,-- 921,--	2,04 4.864,-- 771,--	2,59 2.024,-- 782.236,--
42	29,63 11.418,-- 104.536,--	27,06 2.088,-- 1.507,--	26,75 3.506,-- 2.106,--	26,70 5.008,-- 5.603,--	26,83 7.116,-- 14.281,--	27,12 9.536,-- 16.224,--	27,98 14.853,-- 36.856,--	30,92 30.259,-- 11.084,--	44,59 106.449,-- 16.872,--	26,70 4.688,-- 175.623,--
421	16,38 6.312,-- 57.790,--	23,38 1.804,-- 1.302,--	22,06 2.891,-- 1.736,--	20,99 3.937,-- 4.405,--	19,78 5.244,-- 10.526,--	18,62 6.547,-- 11.137,--	16,60 8.810,-- 21.861,--	12,76 12.492,-- 4.575,--	5,93 14.166,-- 2.245,--	
422	10,44 4.025,-- 36.847,--	1,69 130,-- 94,--	2,50 327,-- 196,--	3,27 612,-- 685,--	4,27 1.132,-- 2.272,--	5,35 1.882,-- 3.202,--	7,59 4.026,-- 9.991,--	13,56 13.274,-- 4.862,--	41,08 98.061,-- 15.542,--	
423	1,88 725,-- 6.635,--	3,07 236,-- 170,--	2,66 348,-- 209,--	2,41 452,-- 506,--	2,20 582,-- 1.169,--	2,03 714,-- 1.215,--	1,81 961,-- 2.386,--	1,52 1.486,-- 544,--	1,15 2.737,-- 433,--	
5	28,51 10.990,-- 100.609,--	48,57 3.749,-- 2.705,--	41,66 5.461,-- 3.280,--	37,51 7.036,-- 7.872,--	33,85 8.976,-- 18.015,--	31,08 10.930,-- 118.594,--	27,37 14.526,-- 36.044,--	22,41 21.933,-- 8.034,--	16,02 38.246,-- 6.062,--	
511	4,81 1.854,-- 16.971,--	8,23 635,-- 458,--	7,08 928,-- 557,--	6,38 1.196,-- 1.339,--	5,76 1.526,-- 3.063,--	5,28 11.856,-- 13.158,--	4,63 2.457,-- 6.097,--	3,74 3.657,-- 1.339,--	2,53 6.038,-- 957,--	
512	13,12 5.055,-- 46.280,--	25,58 1.974,-- 1.424,--	21,07 2.762,-- 1.659,--	18,45 3.460,-- 3.872,--	16,19 4.294,-- 8.619,--	14,53 5.110,-- 18.693,--	12,35 6.555,-- 16.266,--	9,55 9.342,-- 3.422,--	6,14 14.651,-- 2.322,--	
513	10,57 4.073,-- 37.286,--	14,62 1.128,-- 814,--	13,37 1.752,-- 1.052,--	12,57 2.358,-- 2.638,--	11,83 3.137,-- 6.297,--	11,24 3.953,-- 66.725,--	10,41 5.523,-- 13.704,--	9,18 8.980,-- 3.289,--	7,31 17.443,-- 2.764,--	
6	96,54 37.210,-- 340.656,--	35,43 2.735,-- 1.973,--	51,68 6.774,-- 4.069,--	65,58 12.301,-- 13.764,--	80,95 21.469,-- 43.088,--	94,20 33.122,-- 566.347,--	112,30 59.609,-- 147.910,--	124,77 122.120,-- 44.732,--	76,04 181.519,-- 28.770,--	124,89 116.459,-- 932.498,--
611	24,71 9.525,-- 87.198,--	1,78 137,-- 99,--	4,45 583,-- 350,--	8,-- 1.500,-- 1.679,--	13,52 3.585,-- 7.195,--	19,88 61.990,-- 111.891,--	31,75 16.851,-- 41.813,--	45,96 44.980,-- 16.476,--	20,33 48.534,-- 7.692,--	46,29 49.502,-- 1069.316,--
612	47,71 18.390,-- 168.357,--	11,31 873,-- 630,--	19,28 2.527,-- 1.518,--	27,01 5.066,-- 5.669,--	36,41 9.655,-- 19.379,--	45,16 151.880,-- 277.016,--	58,10 30.836,-- 76.514,--	68,07 66.620,-- 24.402,--	34,96 83.448,-- 13.226,--	68,07 66.620,-- 950.102,--

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	INFLATION
612	20,42 7.871,-- 72.058,--	19,94 1.539,-- 1.110,--	20,98 2.750,-- 1.652,--	21,53 4.038,-- 4.518,--	21,87 5.799,-- 11.640,--	21,94 7.713,-- 13.121,--	21,55 11.441,-- 28.388,--	19,47 19.061,-- 6.982,--	12,28 29.303,-- 4.644,--	21,94 7.295,-- 332.495,--
614	5,69 2.194,-- 20.087,--	3,64 280,-- 202,--	4,27 560,-- 336,--	4,74 888,-- 993,--	5,19 1.377,-- 2.764,--	5,56 1.955,-- 3.327,--	6,05 3.210,-- 7.967,--	6,49 6.352,-- 2.326,--	5,74 13.690,-- 2.169,--	6,51 7.265,-- 1116.179,--
7	52,31 20.163,-- 184.590,--	27,41 2.115,-- 1.526,--	35,65 4.673,-- 2.807,--	41,96 7.874,-- 8.811,--	48,36 12.825,-- 25.741,--	53,36 18.764,-- 31.921,--	59,30 31.478,-- 78.106,--	60,85 59.558,-- 21.816,--	36,63 87.442,-- 13.859,--	61,71 48.774,-- 790.393,--
711	19,35 7.459,-- 68.287,--	13,01 1.004,-- 724,--	15,29 2.004,-- 1.204,--	16,92 3.173,-- 3.550,--	18,46 4.896,-- 9.827,--	19,63 6.900,-- 11.739,--	20,96 11.127,-- 27.611,--	21,36 20.907,-- 7.658,--	15,78 37.672,-- 5.971,--	21,52 17.262,-- 802.166,--
712	7,60 2.929,-- 26.815,--	1,91 147,-- 106,--	3,15 413,-- 248,--	4,34 813,-- 910,--	5,77 1.529,-- 3.069,--	7,09 2.494,-- 4.243,--	9,08 4.819,-- 11.959,--	10,83 10.598,-- 3.882,--	6,33 15.113,-- 2.395,--	10,83 10.901,-- 1006.216,--
713	25,06 9.660,-- 88.433,--	12,91 996,-- 719,--	17,15 2.248,-- 1.350,--	20,43 3.831,-- 4.286,--	23,69 6.283,-- 12.610,--	26,19 9.209,-- 15.667,--	28,94 15.359,-- 38.110,--	28,58 27.968,-- 10.244,--	14,39 34.347,-- 5.444,--	29,63 21.007,-- 708.865,--
8	24,55 9.462,-- 86.624,--	5,46 421,-- 303,--	9,43 1.236,-- 742,--	13,35 2.503,-- 2.800,--	18,18 4.821,-- 9.676,--	22,76 8.004,-- 13.616,--	29,74 15.784,-- 39.167,--	35,87 35.108,-- 12.860,--	19,71 47.047,-- 7.457,--	35,88 35.790,-- 997.566,--
811	13,15 5.068,-- 46.399,--	2,79 215,-- 155,--	4,94 648,-- 389,--	7,10 1.332,-- 1.490,--	9,79 2.597,-- 5.212,--	12,35 4.341,-- 7.385,--	16,19 8.593,-- 21.322,--	19,21 18.799,-- 6.886,--	9,40 22.445,-- 3.557,--	19,22 18.279,-- 951.177,--
812	6,24 2.406,-- 22.029,--	1,56 120,-- 86,--	2,56 335,-- 201,--	3,52 660,-- 739,--	4,68 1.240,-- 2.490,--	5,76 2.026,-- 3.446,--	7,41 3.930,-- 9.752,--	8,96 8.771,-- 3.212,--	5,55 13.253,-- 2.100,--	8,98 9.370,-- 1043.420,--
813	2,54 978,-- 8.956,--	0,48 37,-- 27,--	0,85 111,-- 66,--	1,22 228,-- 255,--	1,69 447,-- 898,--	2,16 758,-- 1.291,--	2,94 1.561,-- 3.874,--	3,94 3.854,-- 1.411,--	2,99 7.141,-- 1.131,--	4,06 5.066,-- 1246.806,--
814	2,39 921,-- 8.428,--	0,57 43,-- 31,--	0,96 125,-- 75,--	1,34 251,-- 281,--	1,81 479,-- 962,--	2,24 788,-- 1.341,--	2,89 1.535,-- 3.809,--	3,43 3.354,-- 1.228,--	1,85 4.408,-- 698,--	3,43 3.339,-- 974.146,--
9	64,26 24.767,-- 226.743,--	53,60 4.138,-- 2.986,--	59,29 7.772,-- 4.668,--	62,90 11.799,-- 13.202,--	65,92 17.483,-- 35.088,--	67,78 23.831,-- 40.542,--	68,92 36.580,-- 90.767,--	65,11 63.723,-- 23.342,--	42,67 101.861,-- 16.145,--	68,92 36.200,-- 525.266,--
911	16,42 6.328,-- 57.932,--	20,90 1.613,-- 1.164,--	20,66 2.708,-- 1.627,--	20,24 3.797,-- 4.248,--	19,56 5.187,-- 10.411,--	118,74 6.590,-- 11.211,--	17,03 9.038,-- 22.428,--	13,16 12.884,-- 4.719,--	5,61 13.386,-- 2.121,--	20,91 1.407,-- 67.294,--

	TOTAL	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	INFLEXION
912	17,30 6.668,-- 61.041,--	14,06 1.085,-- 783,--	15,86 2.078,-- 1.248,--	17,01 3.190,-- 3.569,--	17,96 4.763,-- 9.560,--	18,53 6.515,-- 11.084,--	18,82 9.987,-- 24.782,--	17,35 16.985,-- 6.221,--	10,02 23.921,-- 3.791,--	18,83 9.418,-- 500.297,--
913	5,47 2.108,-- 19.280,--	2,58 199,-- 144,--	3,35 439,-- 263,--	3,96 743,-- 831,--	4,61 1.222,-- 2.454,--	5,16 1.815,-- 3.088,--	5,95 3.159,-- 7.840,--	6,79 6.649,-- 2.435,--	5,92 14.137,-- 2.240,--	11,75 14.415,-- 1226.801,--
914	5,92 2.282,-- 20.894,--	0,87 67,-- 48,--	1,65 216,-- 130,--	2,49 467,-- 523,--	3,63 962,-- 1.931,--	4,81 1.690,-- 2.876,--	6,88 3.649,-- 9.055,--	9,73 9.523,-- 3.488,--	7,51 17.919,-- 2.840,--	10,19 13.169,-- 1292.352,--
915	6,44 2.484,-- 22.737,--	6,09 470,-- 339,--	6,47 847,-- 509,--	6,68 1.253,-- 1.402,--	6,83 1.811,-- 3.635,--	6,89 2.421,-- 4.118,--	6,82 3.619,-- 8.980,--	6,24 6.103,-- 2.235,--	4,01 9.568,-- 1.516,--	6,89 2.601,-- 377.524,--
916	7,51 2.894,-- 26.491,--	3,45 266,-- 192,--	4,61 604,-- 362,--	5,53 1.038,-- 1.161,--	6,51 1.727,-- 3.466,--	7,33 2.577,-- 4.384,--	8,43 4.472,-- 11.097,--	9,26 9.060,-- 3.318,--	6,63 15.827,-- 2.508,--	9,26 9.060,-- 978.752,--
917	3,53 1.362,-- 12.472,--	5,90 455,-- 328,--	5,08 666,-- 400,--	4,59 860,-- 963,--	4,16 1.102,-- 2.212,--	3,83 1.346,-- 2.291,--	3,39 1.801,-- 4.470,--	2,82 2.760,-- 1.011,--	2,10 5.013,-- 794,--	
919	1,09 419,-- 3.838,--	1,40 108,-- 78,--	1,31 171,-- 103,--	1,25 234,-- 262,--	1,19 316,-- 634,--	1,15 403,-- 685,--	1,08 572,-- 1.420,--	0,97 953,-- 349,--	0,80 1.921,-- 304,--	

Primera cifra: proporción (en %) respecto a renta disponible.

Segunda cifra: cantidad en pesetas corrientes.

Tercera cifra: cantidades (en miles de pesetas) correspondiente al tramo de renta en su totalidad, salvo en la columna INFLEXION que representa el nivel de renta en que la curva cambia su sentido.

que los engloba. Ello es lógico que ocurra especialmente en ambos extremos del espectro observado, dado que los ajustes se han efectuado independientemente.

Por ello ofrecemos el cuadro 1.15., donde se lleva a cabo una corrección general que permita un todo armónico y coherente. Se toman como válidos los valores resultantes de los ajustes para todos los subepígrafes más específicos (aquellos que carecen de posteriores subdivisiones), exceptuando aquellos que tienen un contenido de carácter residual. Se entiende que precisamente por este carácter es plenamente normal que tome valores relativamente erráticos, no siendo necesario proceder a su ajuste. En tales partidas, marcadas con una flecha en el citado cuadro (17) se respetan directamente los valores corregidos que nos presentaba el cuadro 1.13.

En base a tales datos los restantes (epígrafes globales y medias totales) se obtienen efectuando las correspondientes operaciones de suma y en su caso, de medias aritméticas.

Los resultados del cuadro 1.14 (fundamentalmente presentes en el 1.15. según hemos visto) son expresados gráficamente comparándose los valores muestrales corregidos (cuadro 1.13, línea discontinua en los gráficos) con los resultantes de las curvas de ajuste (cuadro 1.14, línea continua). Puede observarse el elevado grado de correlación, salvo excepcionales casos aislados. (Gráficos 1.5 a 1.23)

Cuadro 1.15.- Distribución de la Utilización Estimada de la Renta Disponible Anual por Hogar

	Total	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
R	385.352	79.424	129.550	187.251	260.119	348.317	535.187	996.116	2.386.447
S	49.785	-1.104	-472	1.782	7.585	19.937	55.361	213.761	1.199.242
C	335.567	80.528	130.022	185.469	252.534	328.380	479.826	782.355	1.187.155
1	118.522	42.492	62.377	85.453	102.421	123.368	159.098	216.199	235.011
11	94.721	37.597	53.804	72.963	84.575	99.717	124.261	159.681	159.113
110	10.350	5.263	6.915	8.251	9.695	10.952	12.807	15.006	13.897
111	29.569	9.703	14.958	19.816	25.661	31.249	40.401	53.246	51.316
112	8.798	2.834	4.367	5.794	7.527	9.207	12.033	16.353	17.516
113	14.197	5.998	8.424	10.504	12.867	15.018	18.373	22.817	22.166
114	6.973	3.808	4.848	5.673	6.557	7.324	8.467	9.925	9.887
115	7.122	2.575	3.836	4.968	6.229	7.545	9.541	12.240	11.630
116	9.865	4.572	6.250	7.644	9.175	10.520	12.499	14.700	12.605
117	2.344	895	1.305	1.668	2.090	2.481	3.103	3.943	3.800
118	2.986	1.228	1.737	2.177	2.682	3.146	3.884	4.913	5.002
119	2.517	721	1.164	1.559	2.092	2.275	3.153	6.538	11.294
12	7.108	2.444	3.734	4.909	6.299	7.600	9.645	12.150	10.151
121	1.378	362	605	844	1.146	1.448	1.962	2.720	2.599
122	5.730	2.082	3.129	4.065	5.153	6.152	7.683	9.430	7.552
13	16.693	2.451	4.839	7.581	11.547	16.051	25.192	44.368	65.747
2	37.040	6.291	11.885	18.084	26.789	36.415	55.323	92.803	127.476
21	30.575	4.857	9.379	14.471	21.714	29.813	45.928	78.550	110.742
22	6.465	1.434	2.506	3.613	5.075	6.602	9.395	14.253	16.734
3	45.989	12.835	19.990	26.992	36.026	45.452	63.305	100.107	165.081
31	44.787	12.821	19.933	26.847	35.677	44.759	61.524	94.195	150.361
311	5.466	1.960	2.818	3.5971	4.544	5.486	7.188	10.568	17.331
312	20.112	5.133	8.198	11.235	15.203	19.409	27.591	45.772	89.342
313	9.203	3.548	5.002	6.297	7.841	9.345	11.991	16.961	25.465
314	10.006	2.180	3.914	5.718	8.089	10.519	14.754	20.894	18.223
32	1.202	14	57	145	349	693	1.781	5.912	14.720

4	31.007	5.632	9.878	14.399	20.777	38.121	43.198	79.328	200.399
41	19.967	3.458	6.270	9.410	13.902	18.996	29.439	52.345	85.546
411	9.727	1.024	2.218	3.702	5.999	8.773	14.844	29.347	52.302
412	4.335	1.332	2.017	2.664	3.476	4.304	5.843	8.999	15.388
413	4.982	963	1.770	2.635	3.811	5.066	7.402	11.484	12.992
414	923	139	265	409	616	853	1.350	2.515	4.864
42	11.040	2.174	3.608	4.989	6.875	9.125	13.759	27.183	114.853
421	6.312	1.804	2.891	3.937	5.244	6.547	8.810	12.492	14.166
422	4.025	130	327	612	1.132	1.882	4.026	13.274	98.061
423	703	240	390	440	499	696	923	1.755	2.626
5	11.059	3.802	5.371	6.923	8.909	10.838	14.973	21.902	38.039
511	1.854	635	928	1.196	1.526	1.856	2.457	8.657	6.038
512	5.055	1.974	2.762	3.460	4.294	5.110	6.555	9.342	14.651
513	4.150	1.193	1.681	2.267	3.089	3.872	5.961	8.903	17.350
6	37.980	2.700	6.711	11.684	23.222	34.592	60.473	112.401	185.320
611	9.525	103	546	1.815	5.715	8.094	15.079	27.845	56.164
612	18.390	827	2.431	5.238	10.662	17.071	30.480	57.999	86.779
613	7.871	1.469	3.131	3.850	5.610	7.551	11.430	19.606	29.119
614	2.194	301	603	781	1.235	1.876	3.484	6.951	13.258
7	20.048	2.147	4.665	7.817	12.708	18.603	31.305	59.473	87.132
711	7.459	1.004	2.004	3.173	4.896	6.900	11.127	20.907	37.672
712	2.929	147	413	813	1.529	2.494	4.819	10.598	15.113
713	9.660	996	2.248	3.831	6.283	9.209	15.359	27.968	34.347
8	9.373	415	1.219	2.471	4.763	7.913	15.619	34.778	47.247
811	5.068	215	648	1.332	2.597	4.341	8.593	18.799	22.445
812	2.406	120	335	660	1.240	2.026	3.930	8.771	13.253
813	978	37	111	228	447	758	1.561	3.854	7.141
814	921	43	125	251	479	788	1.535	3.354	4.408
9	24.549	4.214	7.926	11.646	16.919	23.078	36.532	65.364	101.450
911	6.328	1.613	2.708	3.797	5.187	6.590	9.038	12.884	13.386
912	6.668	1.085	2.078	3.190	4.763	6.515	9.987	16.985	23.921
913	2.116	204	432	739	1.202	1.788	3.215	6.783	14.036
914	2.282	67	216	467	962	1.690	3.649	9.523	17.919
915	2.556	468	861	1.244	1.710	2.469	3.994	5.658	9.683
916	2.894	266	604	1.038	1.727	2.577	4.472	9.060	15.827
917	1.292	412	799	942	1.094	1.105	1.577	3.394	4.813
919	412	99	288	229	274	344	600	1.077	1.865

NIVEL DE INGRESOS	Nº DE HOGARES	% DE HOGARES	1.ª HIPÓTESIS				AJUSTADA			
			RENTA MEDIA DEL TRAMO	TOTAL RENTA DEL TRAMO	% RENTA	RENTA MEDIA DEL TRAMO	TOTAL RENTA DEL TRAMO	% RENTA	RENTA MEDIA DEL TRAMO	TOTAL RENTA DEL TRAMO
100.000	721,6	7,88	77,2	55.710	1,58	79,4	57.312	1,62		
100.000-150.000	600,7	6,56(14,44)	131,1	78.747	2,23 (3,81)	129,6	77.821	2,20 (3,83)		
150.000-200.000	1.118,9	12,22(26,66)	187,6	209.879	5,95 (9,76)	187,3	209.515	5,93 (9,76)		
200.000-300.000	2.007,0	21,92(48,58)	265,2	532.279	15,08(24,84)	260,1	522.059	14,79(24,55)		
300.000-400.000	1.701,2	18,58(67,16)	351,6	598.177	16,95(41,79)	348,3	592.557	16,78(41,33)		
400.000-800.000	2.481,3	27,10(94,26)	530,8	1.317.045	37,32(79,12)	535,2	1.327.960	37,62(78,95)		
800000-1200000	366,3	4,00(98,26)	978,8	358.519	10,16(89,28)	996,1	364.877	10,34(89,29)		
1.200.000	158,5	1,73 (100)	2.387,1	378.360	10,72 (100)	2.386,4	378.252	10,71 (100)		
T O T A L	9.155,5	100%	385,4	3.528.715	100%	385,5	3.530.353	100%		
	miles	(total acumulado)	miles de pesetas	millones de pesetas	(total acumulado)	miles de pesetas	millones de pesetas	(total acumulado)		

GRAFICO 1.5

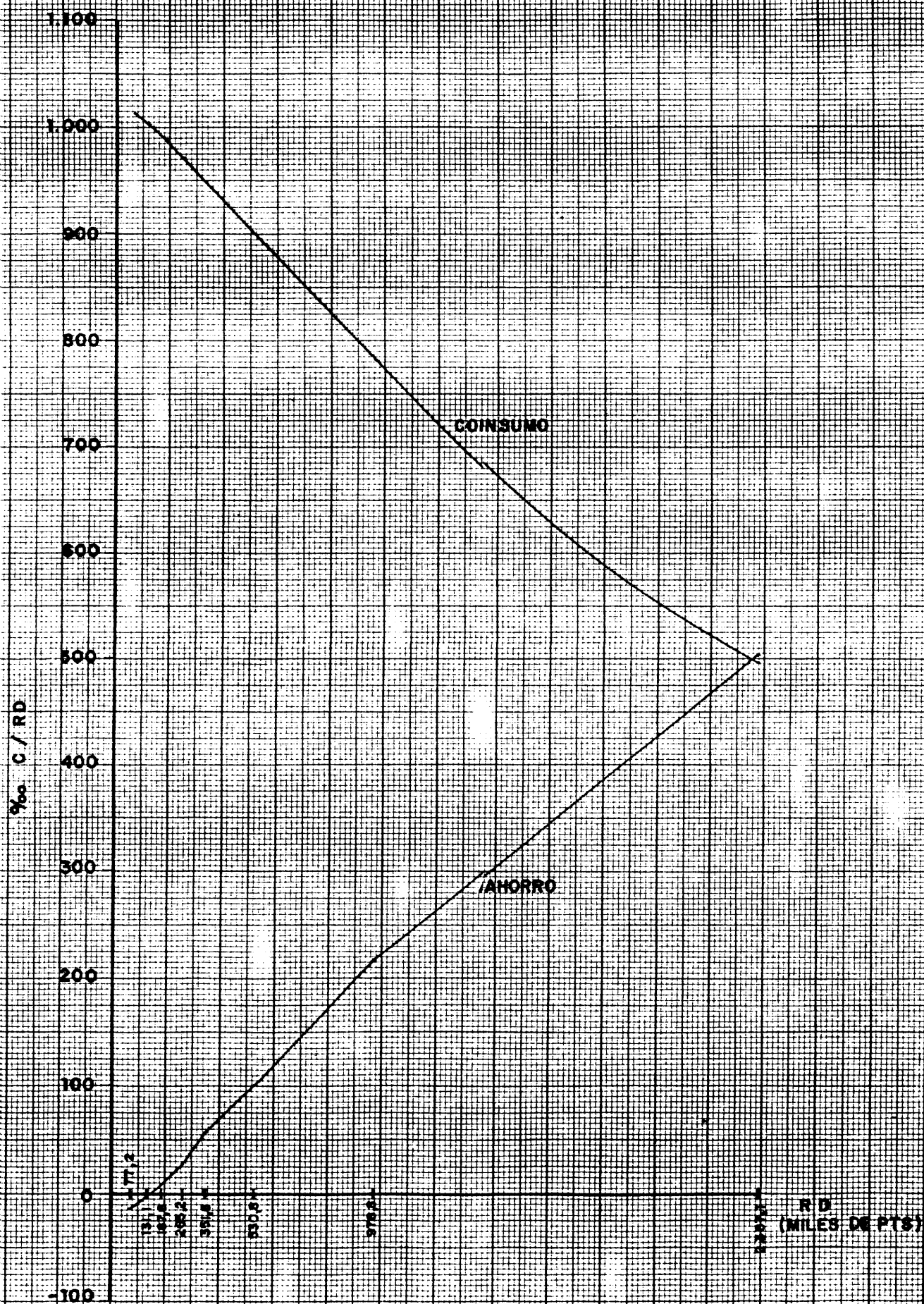


GRAFICO 1.6

% C / RD

500

400

300

200

100

0

77.2

193.1

187.4

265.2

351.6

530.9

975.8

2387.1

RD
(MILES DE PTS)

1

3

GRAFICO 1.7

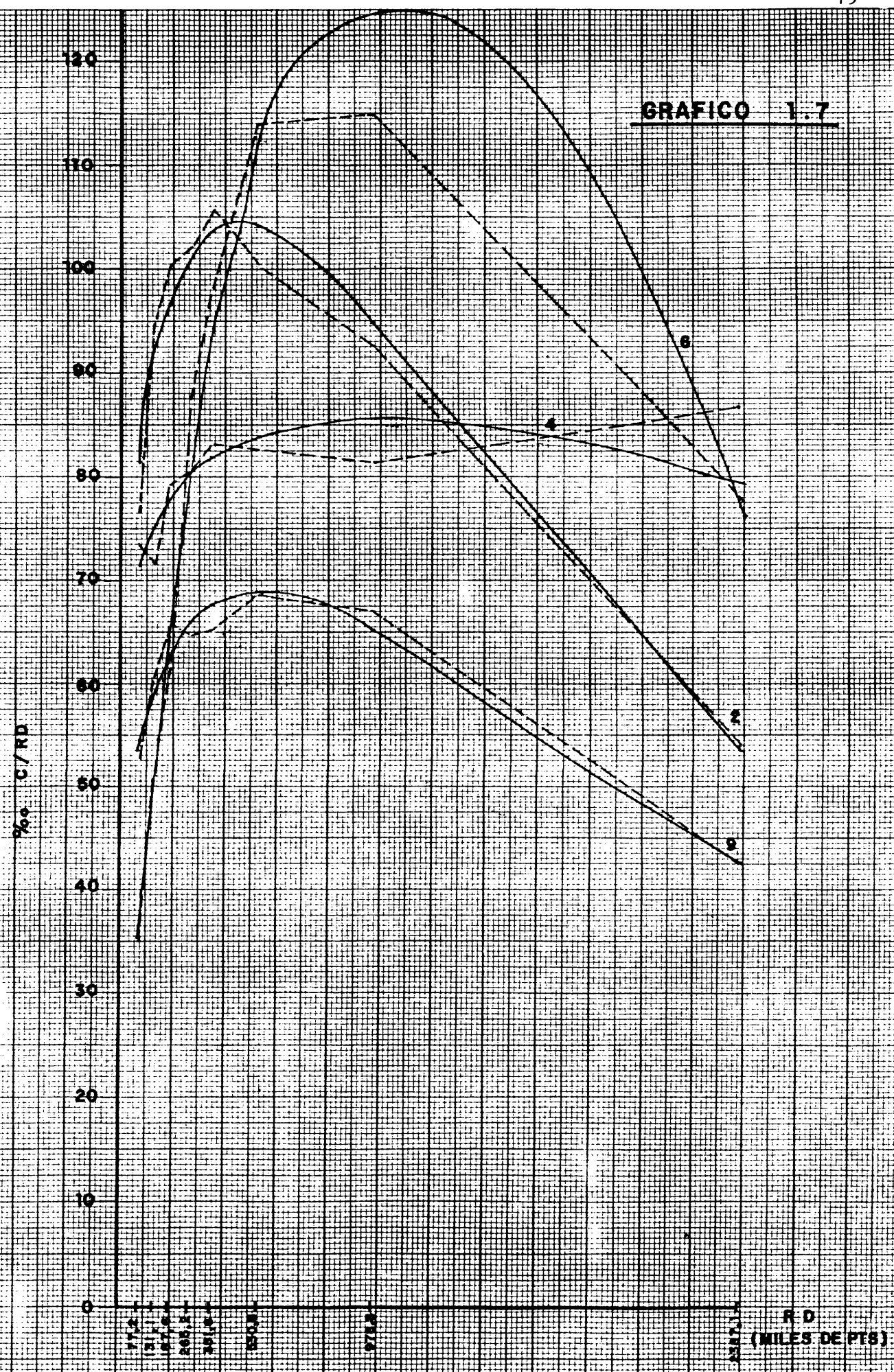


GRAFICO 1.8

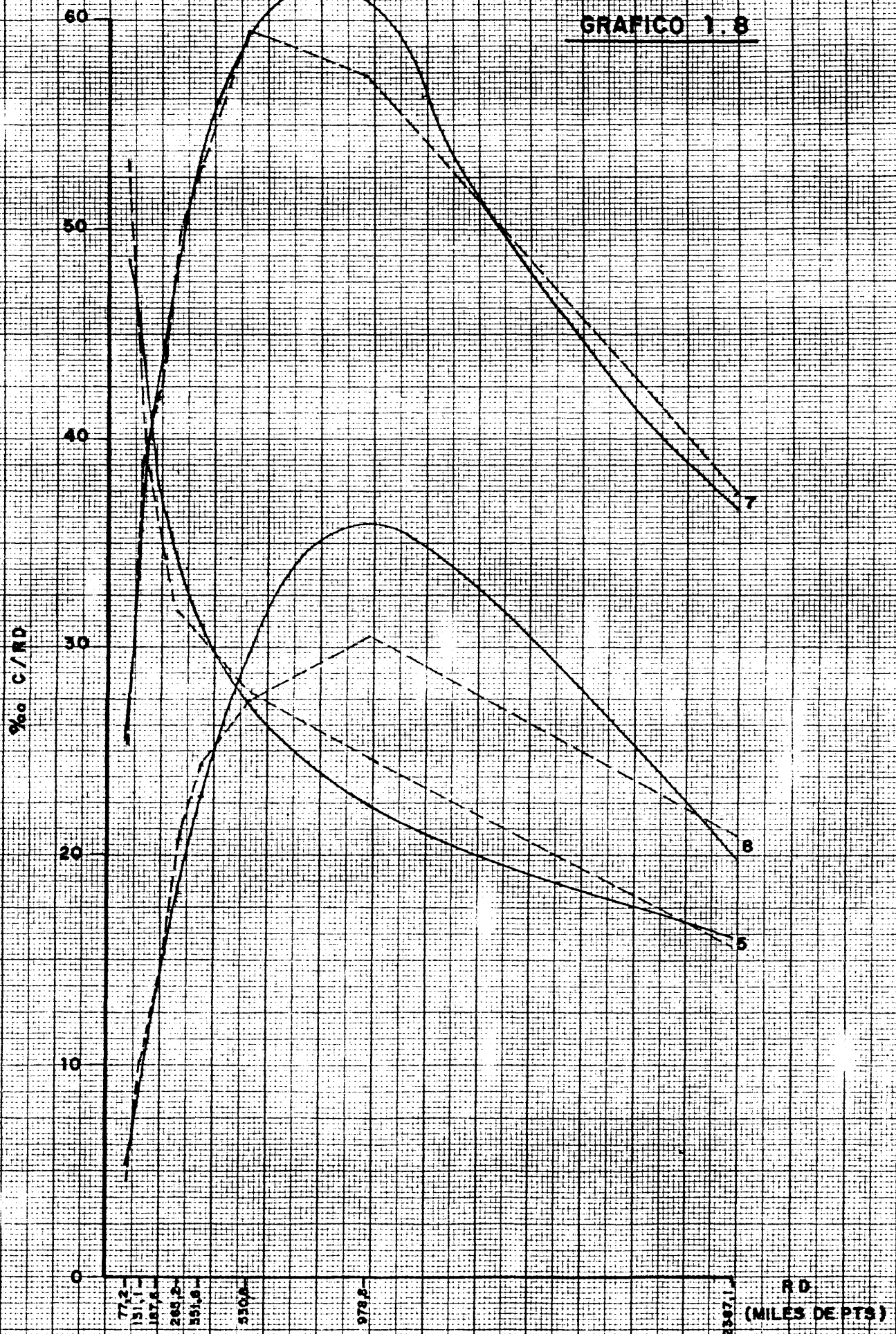


GRAFICO 1-9

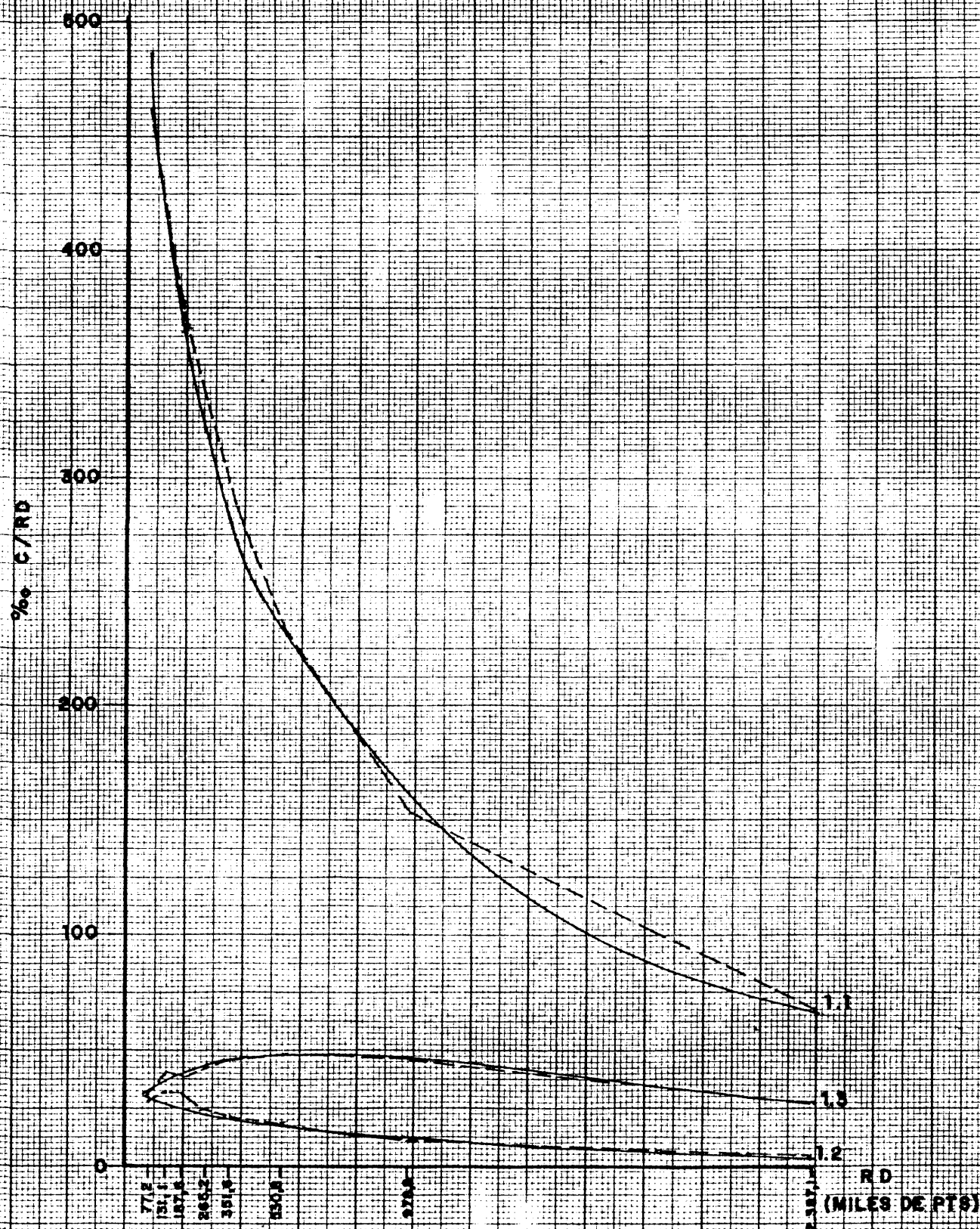


GRAFICO 1.10

% C/RD

120
110
100
90
80
70
60
50
40
30
20
10
0

77.2

131.7

132.6

251.2

251.8

520.5

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

978.2

11.1

11.3

11.2

11.0

11.6

11.1

11.3

11.2

11.0

11.6

11.1

11.3

11.2

RD

(MILES DEPTG)

RD

(MILES DEPTG)

RD

(MILES DEPTG)

RD

(MILES DEPTG)

RD

(MILES DEPTG)

RD

(MILES DEPTG)

RD

GRAFICO 1.11

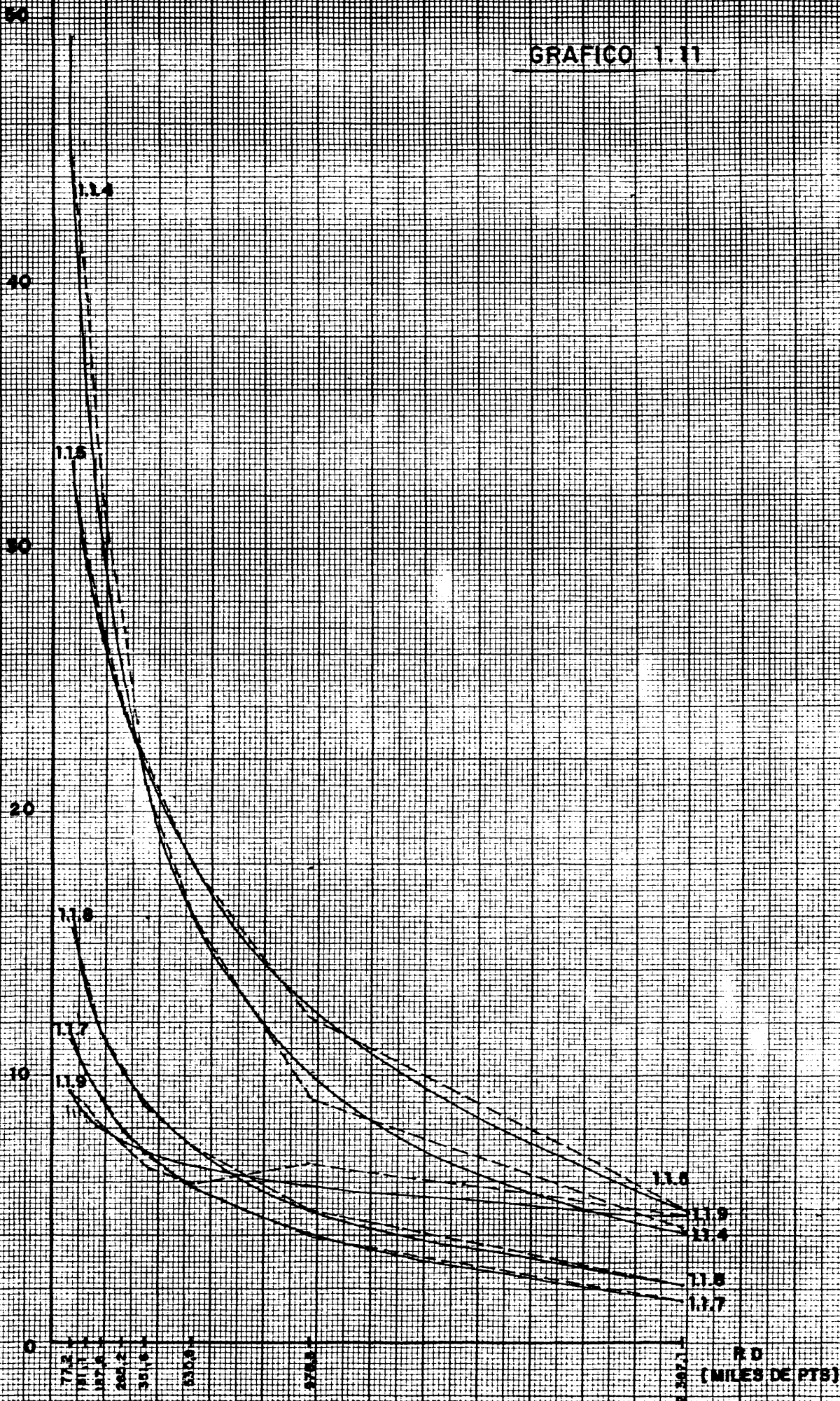
 $\% \text{ C/RD}$


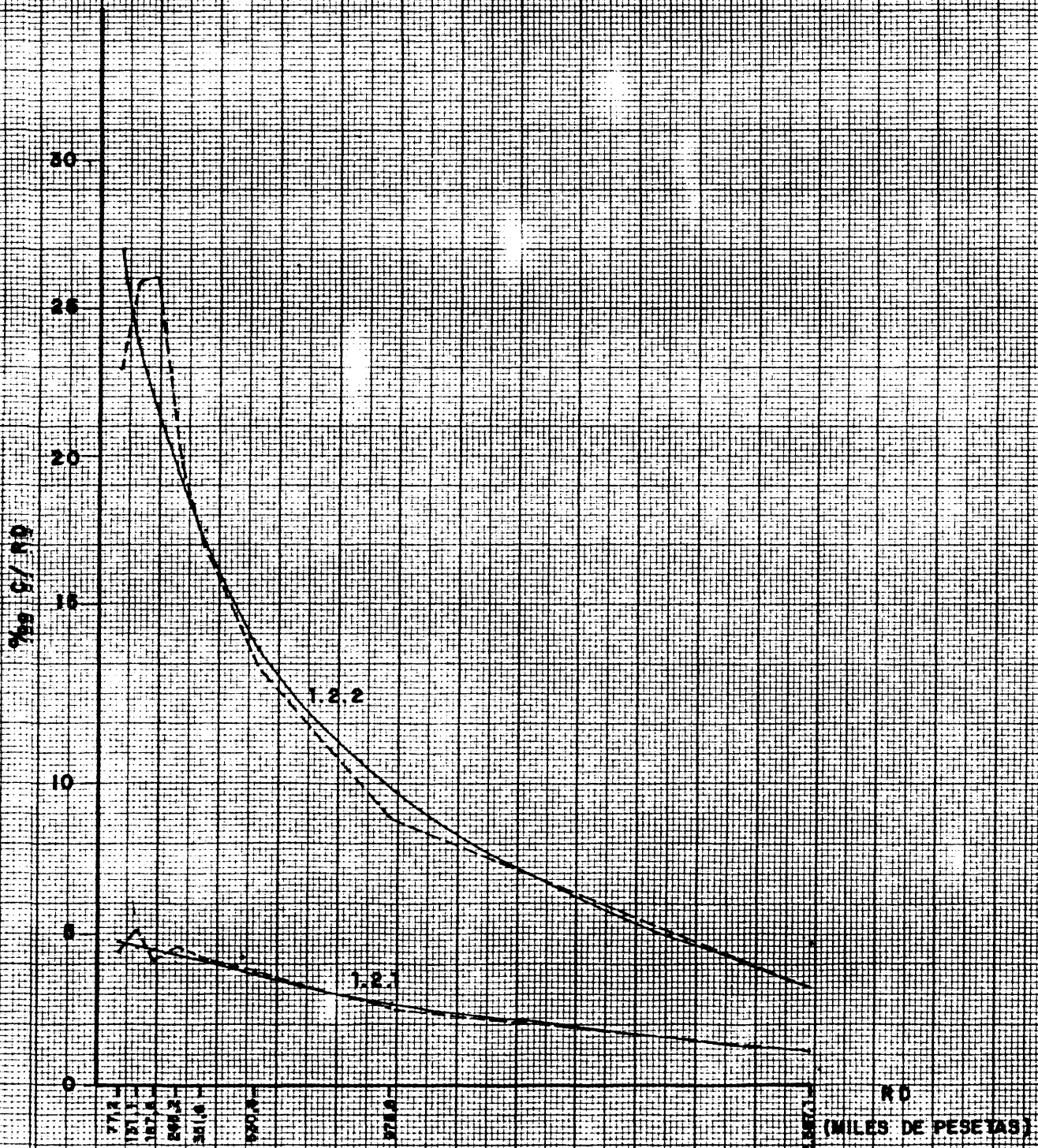
GRAFICO 1.12

GRAFICO 1.13

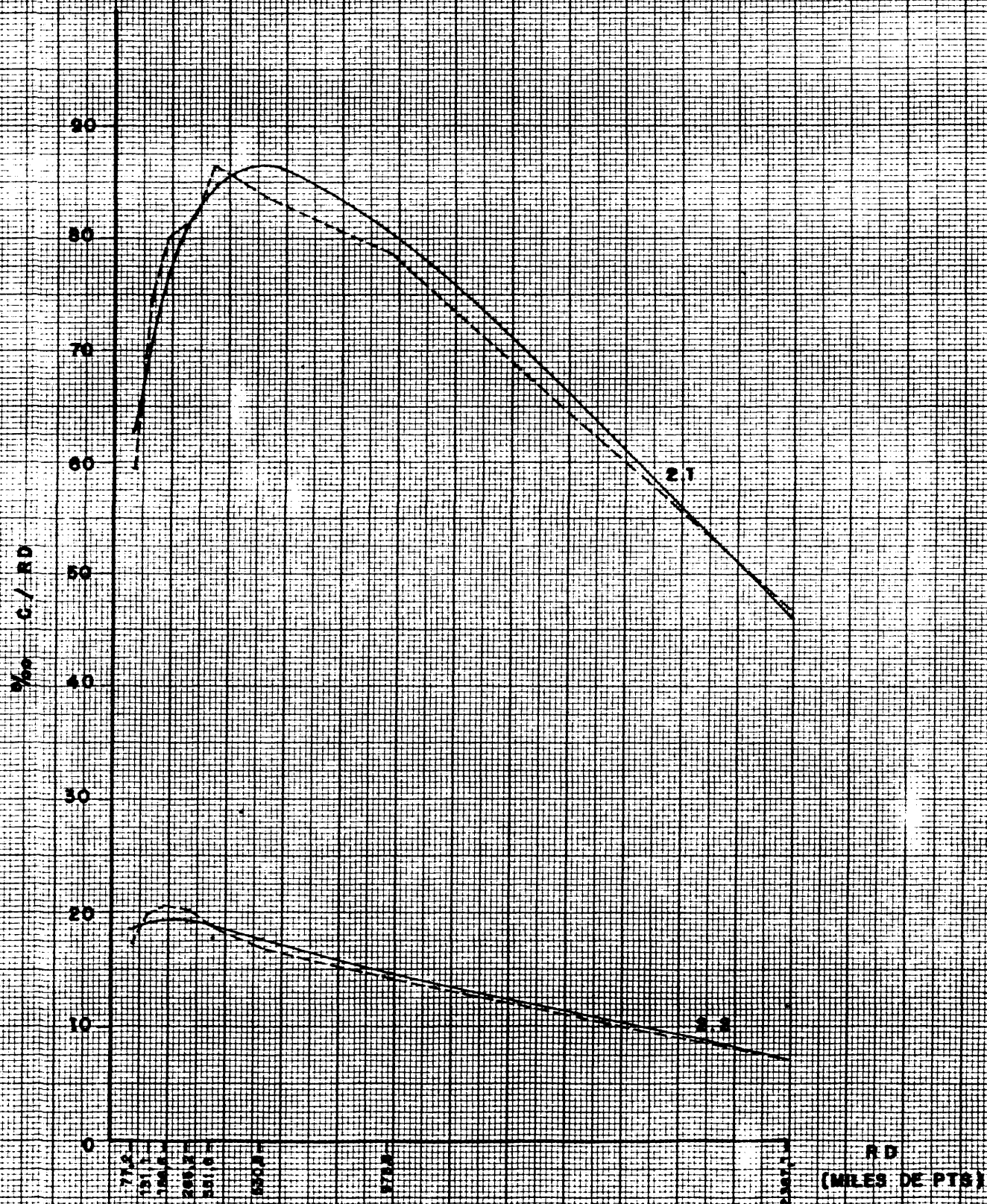


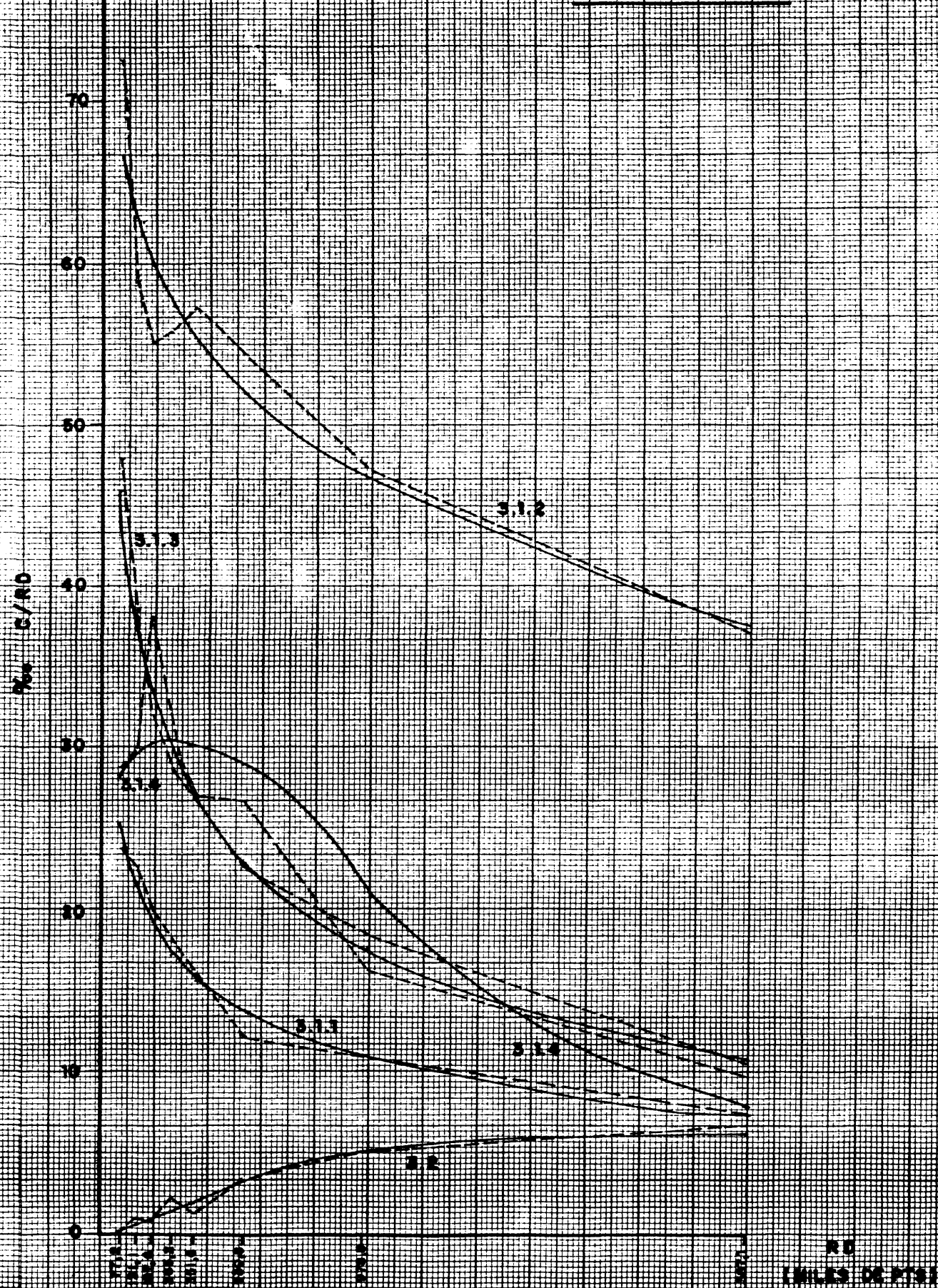
GRAFICO 1.14

GRAFICO 1.15

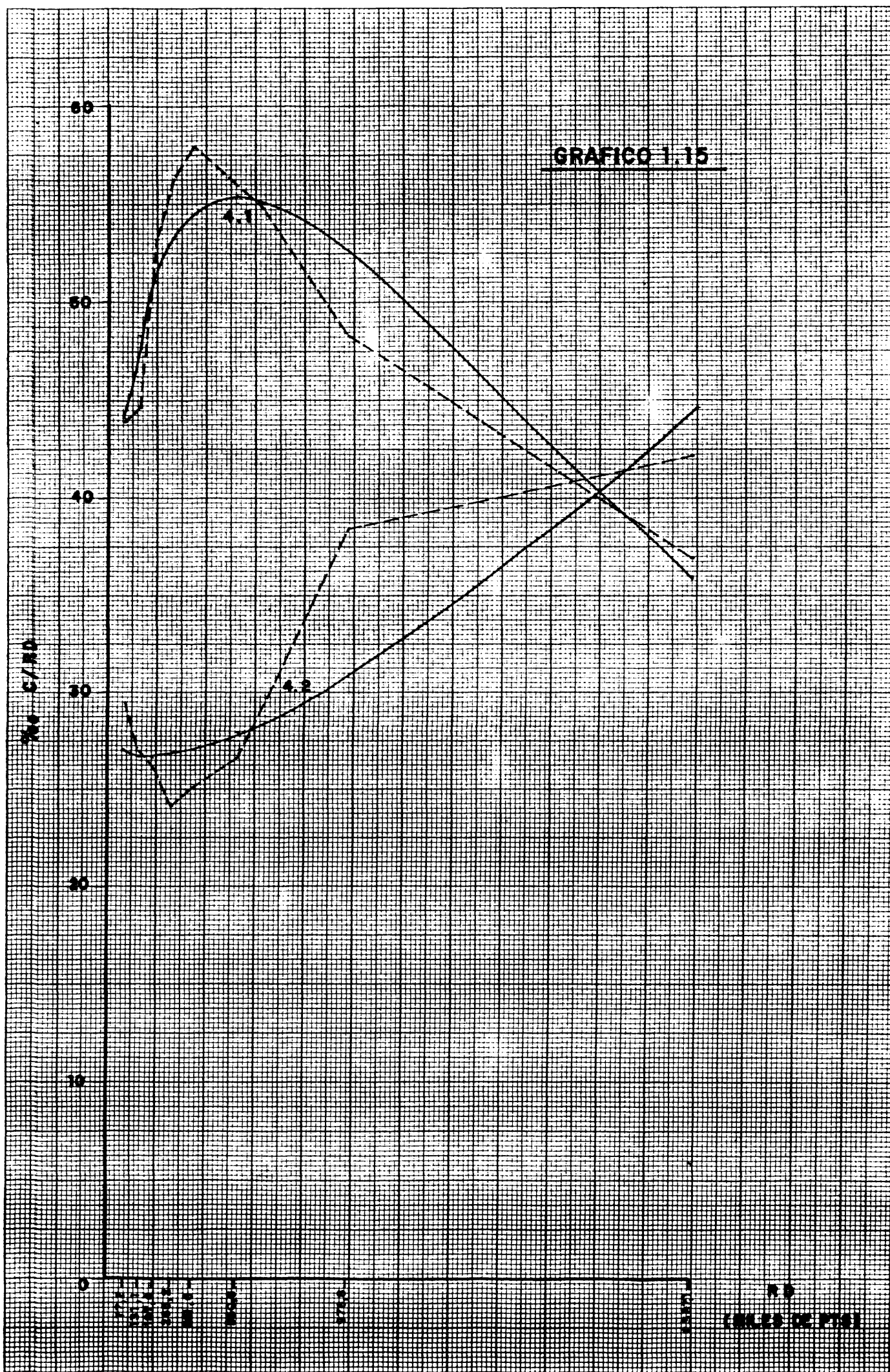


GRAFICO 7.16



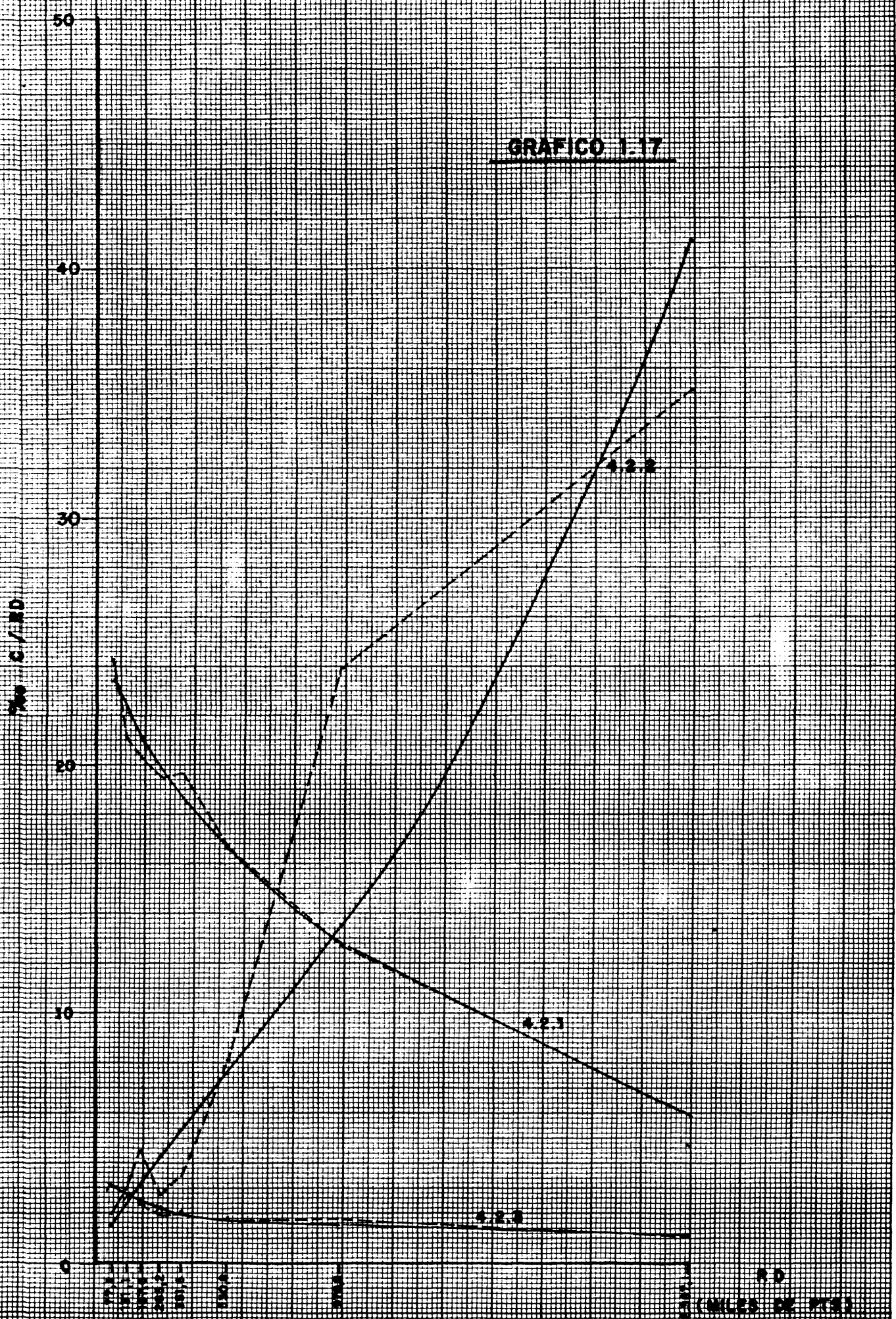
GRAFICO 1-17

GRAFICO 1.18

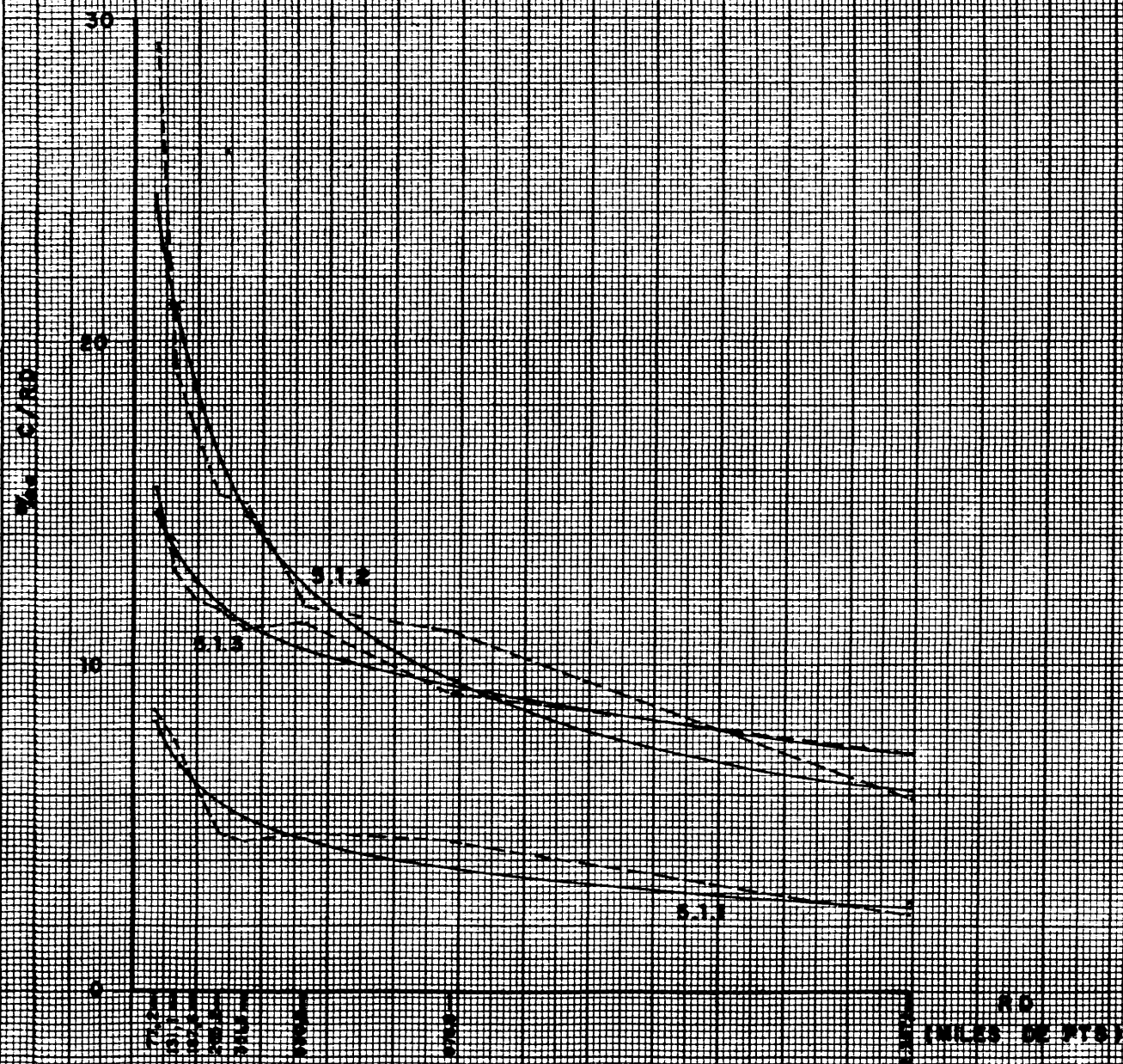


GRAFICO 1.19



GRAFICO 1.20

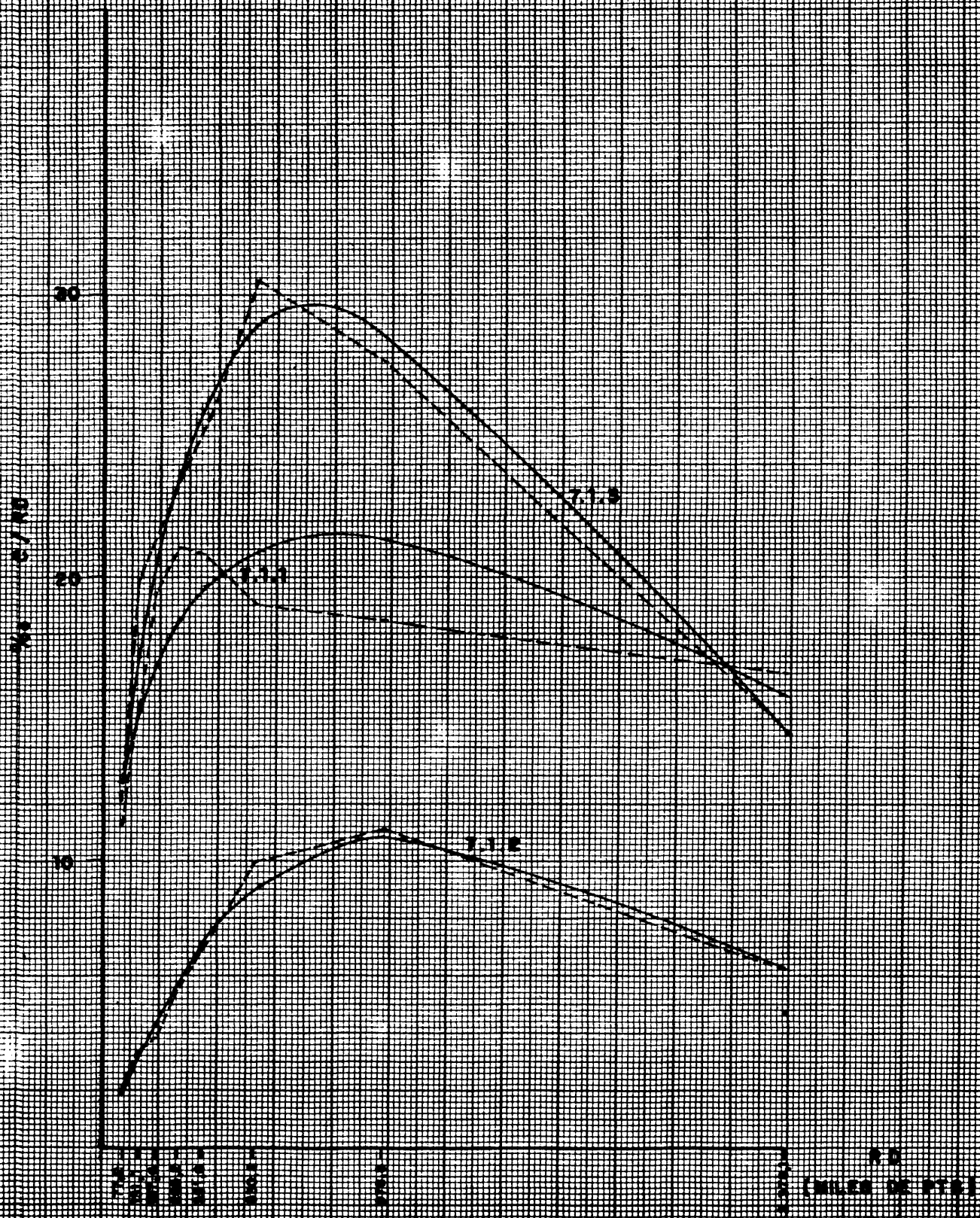


GRAFICO 1.21

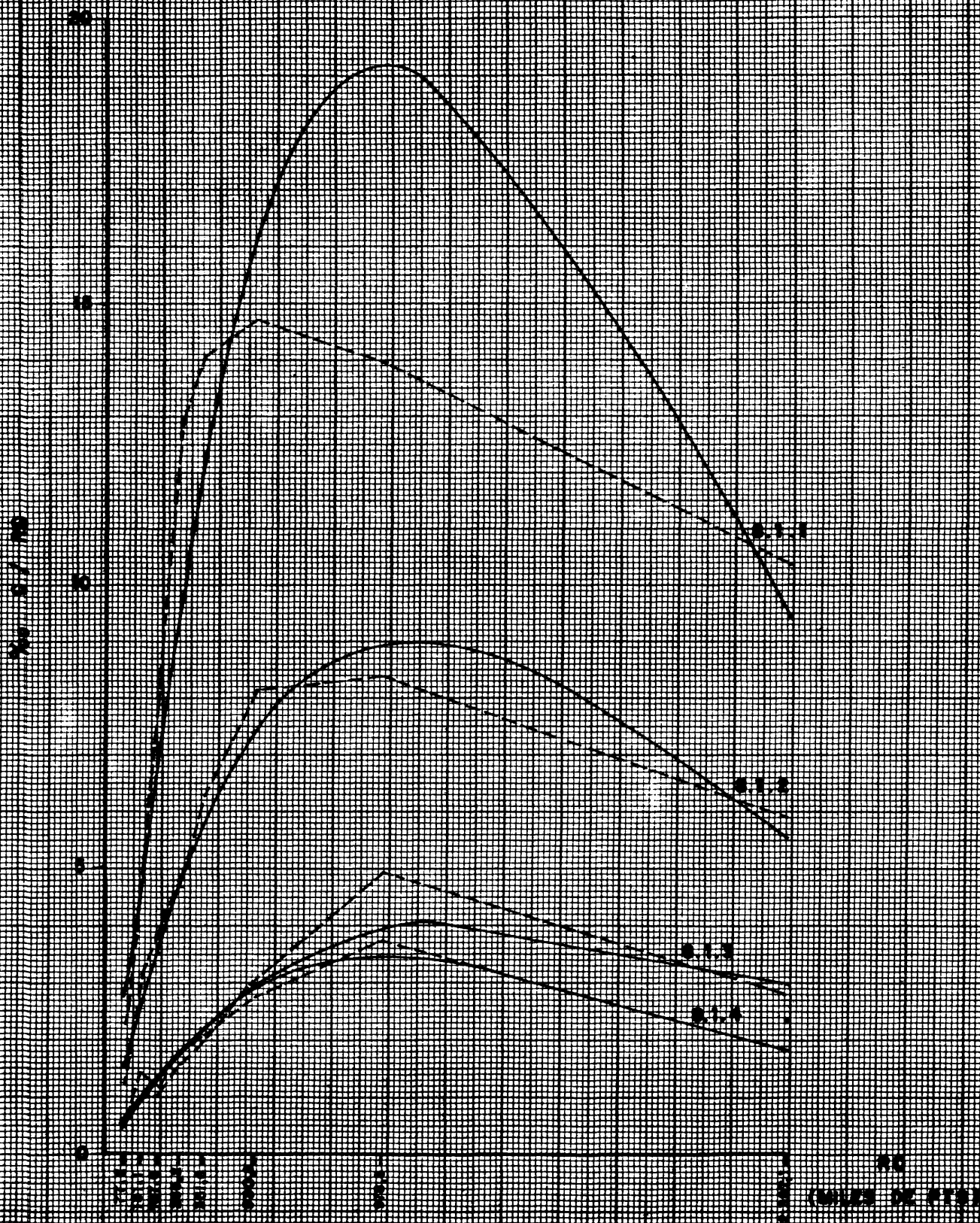


GRAFICO 1.22

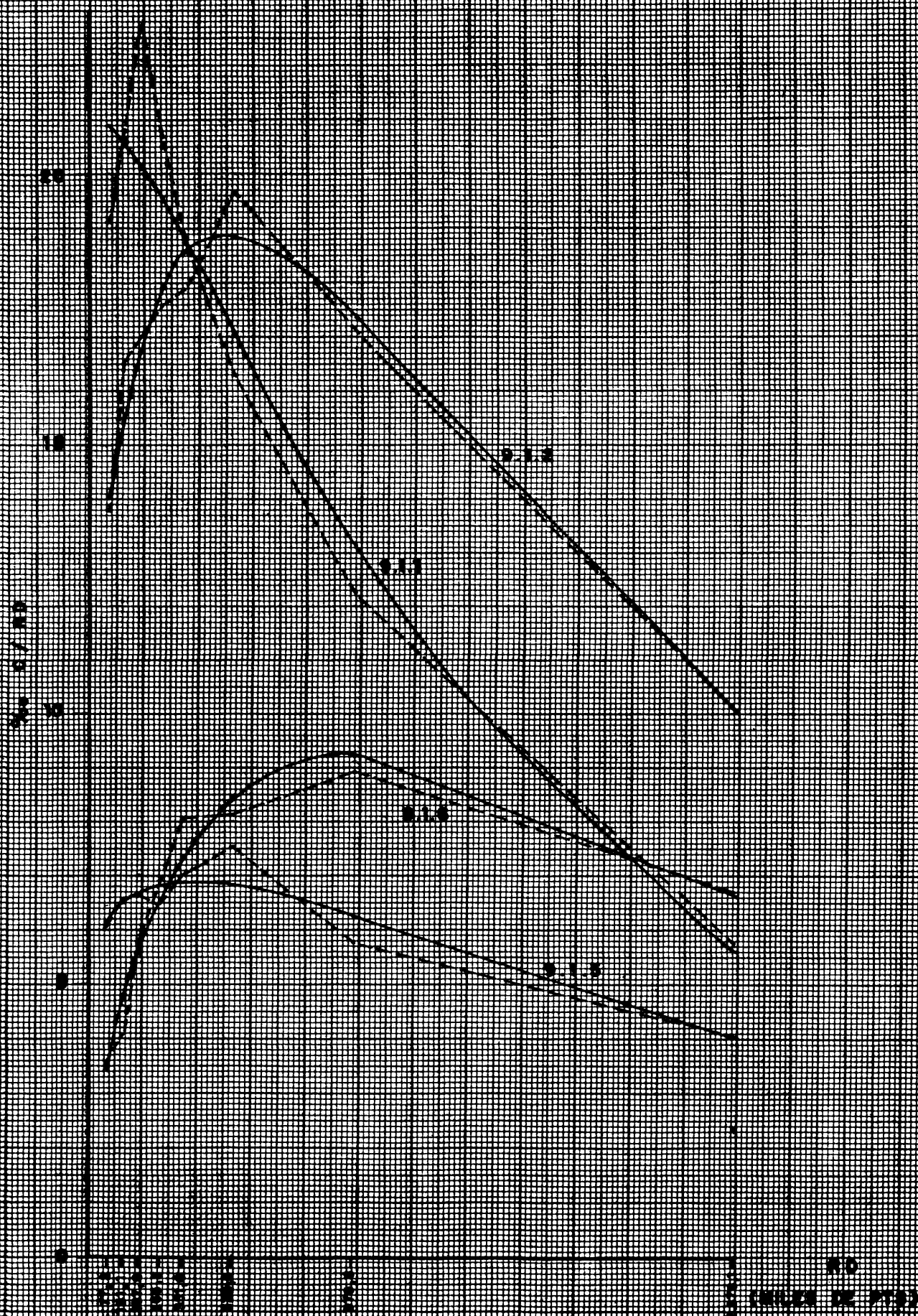
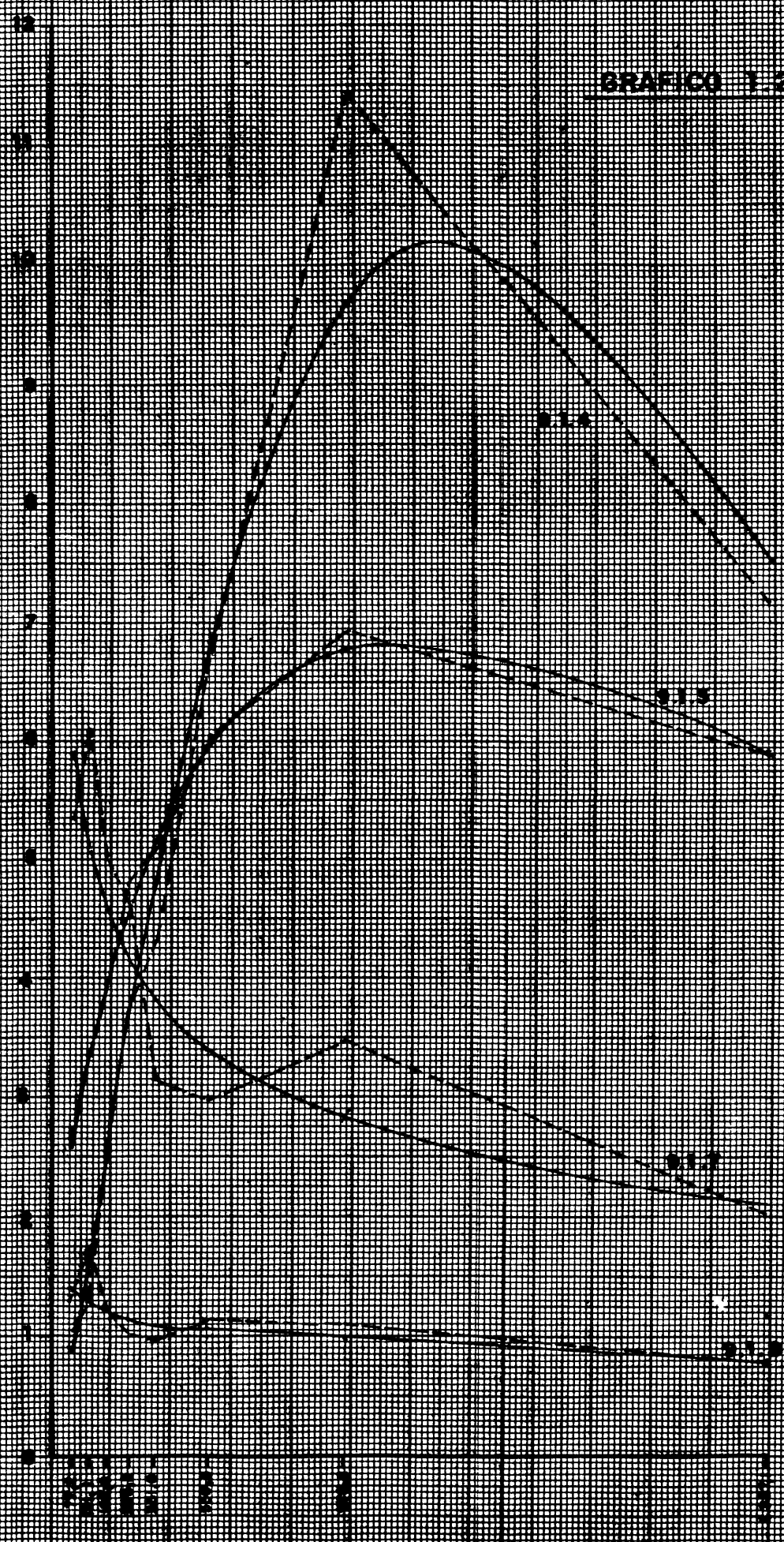


GRAFICO 1.23

W 67/70



(WZT DE PTM)

Por último, el cuadro 1.16. recoge la distribución de la Renta estimada conforme a los criterios descritos. Según la primera hipótesis, los tramos y rentas son obtenidos de la simple corrección de los datos muestrales y su comparación con los ofrecidos por la Contabilidad Nacional. Sobre esta primera hipótesis se han realizado los ajustes de las proporciones destinadas a cada fin concreto. La columna que denominamos ajustada recoge las conclusiones derivadas del proceso reseñado para obtener el cuadro 15. Es decir, suma de los subepígrafes en sus valores ajustados a la curva $y = a x^b e^{cx}$, excepto para aquellos que comprenden bienes o servicios de carácter residual para los cuales, por su mismo concepto, se admite un comportamiento errático.

Resumiendo, pues el camino hasta aquí seguido podríamos recordar los pasos sucesivamente realizados: partimos de los datos que nos ofrece la encuesta de Presupuestos Familiares y corregimos sus desviaciones respecto a los de la Contabilidad Nacional. Para ello, en primer lugar, presuponemos las cifras del período julio 1.973 - junio 1.974 equiparables a la media aritmética simple de las totales de ambos años. En segundo lugar, incrementamos proporcionalmente los conceptos afectados por desviaciones respecto a C.N., bajo la hipótesis de un mismo error porcentual para todos los escalones. Es el criterio menos arbitrario y el que permite mantener idéntica estructura relativa, para cada concepto, entre niveles de renta, a la ofrecida por la muestra. Seguidamente, buscamos la distribución que más se acercara a la recogida estadísticamente, resultando ser de la forma

$$y = a x^b e^{cx}$$

procediéndose al ajuste a la misma, por el método de mínimos cuadrados de todos y cada uno de los conceptos. Para ello x representa el nivel medio de renta por tramo en miles de pesetas e y el tanto por mil=de la misma dedicado al epígrafe de que se trate en cada caso.

Finalmente, para eliminar las discrepancias derivadas de los ajustes - independientes de cada grupo de bienes o servicios, se toman como válidos los valores ajustados para aquellos conceptos definidos de forma - más específica, salvo que tengan un carácter residual. En este último= supuesto se acepta directamente el valor muestral incrementado, según= se ha dicho, de forma que coincida con las cifras de Contabilidad Na - cional. Los epígrafes de carácter menos específico se obtienen por la= suma de sus componentes, resultando así una estimación de la distribu- ción de la Renta Nacional en el período objeto de análisis.

1.4. Algunas consecuencias de política fiscal

Con el proceso desarrollado hasta el momento, creemos haber cumplido - nuestra promesa de sentar una primera base fundamental para el diseño de una política de imposición indirecta que tome en consideración sus repercusiones sobre la distribución de la Renta. Ya hemos dicho que no es nuestro objetivo diseñar tal política, pero creemos de utilidad señalar el camino por el cual pueden extraerse consecuencias útiles del análisis propuesto.

Los datos obtenidos reflejan una realidad concordante con la extendida idea de que la gran mayoría de los conceptos de gasto presentan una elasticidad renta negativa en lo que respecta a proporción de renta disponible a ellos destinada. En valores absolutos, sin embargo, prácticamente ninguno se comporta según el tradicional concepto de "bien inferior": es decir, salvo las excepciones que a continuación se citan, todos los bienes y servicios suponen un mayor gasto en términos absolutos cuanto más elevado es el nivel de renta. Sólo esto no ocurre para el último tramo de la población (es decir, menos del 2%) en los siguientes conceptos:

1.1. Productos alimenticios en el hogar	(99,64%)
1.1.0. Cereales, pan y pastas	(92,61%)
1.1.1. Carne y productos cárnicos	(96,38%)
1.1.3. Leche, queso y huevos	(97,15%)

1.1.4. Aceites y grasas	(99,62%)
1.1.5. Frutas	(95,02%)
1.1.6. Patatas, verduras, hortalizas, legumbres	(85,75%)
1.1.7. Cacao, café, té y otras hierbas aromáticas	(96,37%)
1.2. Bebidas consumidas en el hogar	(83,55%)
1.2.1. Bebidas consumidas en el hogar no alcohólicas	(95,55%)
1.2.2. Bebidas consumidas en el hogar alcohólicas	(80,08%)
3.1.4. Reparaciones de la vivienda principal	(87,22%)

El paréntesis indica el porcentaje que ese consumo representa respecto al mismo del medio del tramo anterior, medidos ambos en términos absolutos. Considerando que casi todos ellos están por encima del 95% y - las posibles desviaciones que resultan de un método como el utilizado, habría que estimar una estabilización del consumo más que un descenso del mismo. Las bebidas alcohólicas nos deparan la primera sorpresa de los resultados al ser precisamente el epígrafe con mayor descenso, sin que puedan sorprender los observados en patatas, etc., cereales y pastas. Ni siquiera en el de reparaciones de la vivienda principal pues - podría pensarse en que la mayor calidad y acabado de las viviendas de lujo posibilita un menor coste de mantenimiento.

Pero esta última especificación no parece suficientemente útil por - cuanto ni el descenso es significativo ni afecta a la mayor parte de - la población. ¿Cómo delimitar entonces los bienes de "primera necesi -

dad" de los restantes, en general?. Si queremos una imposición sobre el consumo mínimamente regresiva (y, a ser posible, proporcional o progresiva), parece evidente que tales bienes o, en su caso, servicios, deben estar exentos de gravamen. Caso contrario, el gravamen soportado por los consumidores de baja renta significaría para los mismos un muy elevado porcentaje de su renta disponible, frente al comparativamente mucho menor de los consumidores de altas rentas.

Pensamos que el método analítico utilizado nos permite ordenar de forma objetiva los distintos componentes del gasto según su mayor o menor grado de necesidad para el contribuyente. Efectivamente, de una forma muy aproximada, podemos afirmar que un bien es tanto más necesario de hecho cuanto más elevado es el valor que alcanza a. Sabiendo que si $x = 0$, $y = 0$, a nos representa con error de milésimas el valor de y cuando $x = 1$, es decir, cuando la renta disponible es mínima. En otras palabras, un elevado valor de a nos indica que los consumidores de bajos ingresos dedican un gran porcentaje de éstos al bien de que se trata.

Conviene, antes de seguir, hacer tres importantes matizaciones. En primer lugar, que hemos dicho y subrayado que hablamos de necesidad de hecho (como más tarde haremos referencia a lujo de hecho). Es decir, estamos reflejando lo que marcan los hábitos de consumo de los españoles, independientemente de criterios valorativos supuestamente vigentes en nuestra sociedad. Así nos encontraremos, por citar un ejemplo,=

que las bebidas alcohólicas suponen un mayor gasto, para rentas inferiores, que el vestido o el calzado. En teoría, estos dos conceptos parecen más necesarios que aquél. Sin embargo, de hecho, repetimos, el consumidor se comporta de forma opuesta. Ello no obsta, y tendremos que insistir de nuevo al hablar del lujo, para que la política fiscal intente jugar un papel corrector en aquellos consumos que considere perjudiciales. No estamos defendiendo la neutralidad impositiva. Pero el legislador debe conocer que con esa política puede incidir regresivamente sobre las rentas de los sujetos.

Una segunda matización ha de referirse a la distorsión que puede introducir la heterogeneidad de los conceptos comparados. En un doble sentido. En primer lugar, porque un epígrafe que englobe gran número de bienes y/o servicios puede dar un volumen de gasto muy superior a otros de carácter más específico, sin por ello representar, ni siquiera "de hecho" esa mayor importancia. Puede verse que en el criterio que proponemos esta dificultad se solventa automáticamente: el valor de a no guarda relación directa con el volumen de gasto. Así nos encontramos con que conceptos de escasa significación absoluta superan con creces en el valor de a, los valores ofrecidos por conceptos más voluminosos, y viceversa. Así, el epígrafe "cereales, pan y pastas", supone un gasto medio de 10.350 pesetas y un valor $a = 655,7$. Mientras que el gasto en muebles y accesorios significa 31.007 pesetas de consumo anual medio y un valor de $a = 36,8$. El subepígrafe "vestido" es el de mayor valor absoluto medio de gasto, ocupando el lugar número 22 (de 48) en va

lor de a y el de "adquisición de vehículo propio", elevado en términos totales, es el último referido de nuevo al término a de su curva de ajuste. Por lo tanto, esta crítica no invalida la utilización del criterio propuesto.

La heterogeneidad de conceptos podría dar lugar a una segunda crítica: en determinados casos, se diría, un elevado porcentaje de gasto puede no significar mayor preferencia, sino una cierta "indivisibilidad" del consumo. Si un bien es prácticamente idéntico para cualquier familia o individuo, el porcentaje de renta que supone descende lógicamente al crecer el nivel de ingresos. Se está pensando, no hace falta decirlo, en bienes de elevado precio unitario como electrodomésticos, vehículos vivienda...

Esta afirmación sería válida si comparáramos un individuo de escasos ingresos con otro de escasa renta. Pero pierde todo su peso al utilizar, como hacemos, valores medios resultado de una agregación previa. Sin tener en cuenta los posibles precios diferenciales dentro de un mismo producto (evidentemente no suelen ser suficientes para resultar proporcionales a las divergencias en rentas), la indivisibilidad desaparece desde el momento en que todos los individuos del tramo correspondiente han de elegir entre ese consumo fuerte o la privación del mismo. Y así, los resultados reflejarán que en el segmento de población con más alta renta la casi totalidad de sus individuos absorbe tal consumo, mientras que será excepcional quien lo lleve a cabo con

ínfimos ingresos. Estos, por tanto, como media, han "consumido" una -
cierta pequeña parte de electrodoméstico, vehículo o vivienda. La agre-
gación estadística rompe la supuesta indivisibilidad.

La tercera matización, por último, ha de hacer constar que el análisis
se basa en unos determinados precios relativos vigentes en el período=
de estudio. Y aquí si que hay que admitir una distorsión de posibles -
preferencias de los sujetos. Un cambio de dichos precios relativos po-
dría implicar desplazamientos de demanda de unos bienes hacia otros, -
modificando también en consecuencia posibles calificaciones que según=
otros datos se realizan.

Salvadas estas cuestiones, pasamos a ofrecer en los cuadros 1.17. y -
1.18. los epígrafes ordenados de mayor a menor valor de a, es decir, -
conforme a todo lo dicho, de mayor a menor grado de necesidad para el=
consumidor español. En el primero se hace con los nueve epígrafes gene-
rales, en el segundo con los subepígrafes concretos y específicos.

Muy brevemente, comentaremos el ejemplo del concepto "enseñanza" cata-
logado como de mínima necesidad para los bajos niveles de renta. De -
acuerdo con las matizaciones dichas, ello significa que el grupo de po-
blación con bajos ingresos dedica una mínima parte de los mismos a tal
concepto. Lo cual puede significar simultáneamente que parte de tal -
consumo se le ofrece gratuitamente o/y que prescinde del mismo en otro

Cuadro 1.17.- Epígrafes de gasto ordenados de mayor a menor= grado de necesidad para el consumidor español.

Orden	C o n c e p t o	a
1.	1. Productos alimenticios y bebidas	1.882,73
2.	3. Alquileres, energía, etc.	370,42
3.	5. Servicios médicos ...	119,89
4.	4. Muebles y accesorios	36,79
5.	2. Vestido y calzado	23,42
6.	9. Otros gastos	18,32
7.	7. Esparcimiento ...	2,69
8.	6. Transportes y comunicaciones	1,34
9.	8. Enseñanza	0,06

Cuadro 1.18.- Subepígrafes de gasto ordenados de mayor a menor grado de necesidad para el consumidor español.

Orden	C o n c e p t o	a
1	Cereales, pan y pasta (1.1.0)	655,7
2	Aceites y grasas (1.1.4)	608,8
3	Leche, queso y huevos (1.1.3)	436,9
4	Patatas, verduras y hortalizas (1.1.6)	421,5
5	Carne y productos cárnicos (1.1.1)	399,0
6	Agua, energía y calefacción viv. pral. (3.1.3)	203,4
7	Frutas (1.1.5)	116,8
8	Alquileres imp. viv. pral. propia (3.1.2)	102,0
9	Idem. en alquiler (3.1.1)	98,5
10	Pescados (1.1.2)	97,0
11	Bebidas alcohólicas (1.2.2)	91,6
12	Productos medicinales ... (5.1.2)	86,6
13	Azúcar, dulces, confitería (1.1.8)	82,8
14	Cacao, café, té ... (1.1.7)	47,4
15	Reparaciones ... viv. pral. (3.1.4)	46,7
16	Artículos domésticos textiles (4.1.2)	37,0
17	Repuestos y reparaciones art.domésticos (4.2.1)	29,1
18	Otros productos alimenticios (1.1.9)	23,0
19	Otros gastos conserv. salud (5.1.3)	22,1
20	Cuotas seg. médica (exc. S.O.E.) (5.1.1)	19,5
21	Tabaco (9.1.1)	18,8
22	Vestido (2.1)	15,4
23	Gastos de consumo no desgl. (9.1.7)	13,9
24	Alimentos y bebidas fuera del hogar (1.3)	11,3
25	Calzado (2.2)	10,3
26	Transportes públicos (6.1.3)	10,2

Cuadro 1.18.- (Continuación)

Orden	C o n c e p t o	a
27	Otros servicios de entret. hogar (4.2.3)	6,8
28	Bebidas no alcohólicas (1.2.1)	6,7
29	Aparatos y enseres domésticos (4.1.3)	6,1
30	Cuidados y efectos personales (9.1.2)	4,2
31	Otros servicios a los hogares (9.1.5)	2,92
32	Arts. de esparcimiento, deportes ... (7.1.1)	2,88
33	Gastos vivienda secundaria (3.2)	2,08
34	Muebles y accesorios (4.1.1)	1,69
35	Servicios de esparcimiento ... (7.1.3)	1,07
36	Comunicaciones (6.1.4)	0,73
37	Cristalería, vajilla ... (4.1.4)	0,56
38	Gastos por remesas (9.1.6)	0,26
39	Otros arts. de uso personal (9.1.3)	0,24
40	Utilización y mant. transporte propio (6.1.2)	0,135
41	Servicio doméstico (4.2.2)	0,045
42	Libros, revistas, periódicos (7.1.2)	0,027
43	E.G.B. (8.1.1)	0,026
44	Bachillerato y form. prof. (8.1.2)	0,025
45	Enseñanzas no clasif. (8.1.4)	0,007
46	Educación universitaria (8.1.3)	0,004
47	Gastos de hostelería y turismo (9.1.4)	0,0039
48	Adquisición de vehículo propio (6.1.1)	0,0012

caso. A criterios políticos corresponde delimitar el camino correcto a seguir posteriormente.

Puede en general apuntarse como criterio, considerar los primeros diez conceptos del cuadro 1.18. como susceptibles del trato fiscal de favor para bienes de "primera necesidad".

Hemos visto, pues, un criterio que nos permite ordenar los distintos bienes y servicios según su grado de necesidad. Podríamos, a sensu contrario, afirmar que los bienes de lujo lo serán en inversa proporción al valor de g . Sin afirmar que ello sea falso, nuestro análisis permite un camino distinto probablemente más correcto.

Hemos visto que la mayoría de los bienes presentan a lo largo de todo el recorrido muestral una elasticidad -renta negativa. Pero también han aparecido algunos otros que, al menos en una parte de su recorrido, crecen en la proporción a ellos destinada de renta disponible simultáneamente al mayor valor de ésta. Cuanto más alejado del origen se encuentre el punto de inflexión correspondiente más tiempo se comporta el bien en cuestión como superior, entendido esto como presentar elasticidad renta positiva. Por lo tanto, los gravámenes que recaigan sobre estos bienes o servicios implicarán un efecto progresivo tanto mayor cuanto mayor porcentaje de población esté comprendido en el tramo en el que la elasticidad-renta del mismo es positiva.

Cuadro 1.19.- Subepígrafes con elasticidad-renta positiva hasta el correspondiente punto de inflexión.

C o n c e p t o	Pto. de inflexión
4.2.2. Servicio doméstico	(2.009.252)
3.2. Vivienda secundaria	1.600.635
9.1.4. Gastos de hostelería y turismo	1.292.352
8.1.3. Educación universitaria	1.246.806
9.1.3. Otros arts. de uso personal	1.226.801
6.1.4. Comunicaciones	1.116.179
6.1.1. Adquisición vehículo	1.069.316
8.1.2. Bachillerato y form. profesional	1.043.420
7.1.2. Libros, revistas y periódicos	1.006.216
9.1.6. Gastos por asignaciones	978.752
8.1.4. Otras enseñanzas	974.146
8.1.1. E.G.B.	951.177
6.1.2. Utilización transporte propio	950.102
4.1.1. Muebles, accesorios ...	939.305
7.1.1. Arts. de esparcimiento ...	802.166
4.1.4. Cristalería, vajilla ...	782.236
7.1.3. Servicios de esparcimiento ...	708.865
1.3. Alimentos y bebidas cons. fuera del hogar	600.566
2.1. Vestido	520.087
9.1.2. Cuidades y efectos personales	500.297
9.1.5. Otros servicios	377.524
6.1.3. Transportes públicos	332.495
4.1.3. Aparatos y enseres domésticos	319.235
3.1.4. Reparaciones viv.pral.	225.690
2.2. Calzado	192.530
9.1.1. Tabaco	67.294
1.2.1. Bebidas no alcohólicas	55.961

En el cuadro 1.19. hemos ordenado según tal criterio aquellos subepígrafes que presentan al menos un tramo creciente en su curva descriptiva correspondiente. Y si comparamos con los datos recogidos en el cuadro 1.16., encontramos que los cinco primeros conceptos de esta lista presentan una elasticidad-renta positiva para más del 98,26% de la población, los diez siguientes para más del 94,26%, los cinco del tercer grupo para más del 67,16%, los cuatro siguientes para aproximadamente un tercio de la población.

Y aunque sea brevemente, tenemos que recordar lo que más arriba decíamos para los bienes de primera necesidad. Puede observarse que la aplicación de los criterios propuestos implica a veces contradicciones con conceptos tradicionales de bienes de lujo. Pero precisamente pretende llamarse la atención sobre el hecho de cuál es el comportamiento real de los consumidores en una colectividad. ¿Quién decide que un bien es de lujo?. ¿No es acaso la propia colectividad con sus hábitos y pautas concretas de consumo?. Con el procedimiento aquí utilizado puede llegarse al conocimiento de esto último, a precisar qué bienes y servicios cataloga el consumidor como bien de lujo, dándoles de facto tal consideración, incluso independientemente de sus propios juicios de valor. Conocimiento que podrá ser tanto más profundo y preciso cuanto más pudiese subdividirse cada epígrafe objeto de consideración. Y así las conclusiones ofrecidas muestran como, para los españoles y en el periodo de análisis, la educación universitaria es, por ejemplo, un lujo. Un lujo al que el más pobre no puede dedicar ni una peseta. Un lujo

jo de gasto proporcionalmente creciente para el 98,5% de la población. -

Como antes decíamos, ello no debe ser óbice para, si así se considera llevar una política correctora. Si queremos favorecer el consumo de un bien o servicio por considerarlo generador de economías externas, por= satisfacer algún tipo de necesidad preferente o por cualquier otra cau= sa, hagámoslo. Pero siendo conocedores de cuál es la actitud real de - los consumidores hacia dicho bien o servicio, siendo conscientes de - que en algún caso y, al menos, a corto plazo, puede representar una in= cidencia regresiva.

Podemos resumir, por tanto, a la vista de todos estos datos, algunas - conclusiones de interés que hemos ido desentrañando a lo largo de este capítulo. En general, el consumo de todos los bienes y servicios regis= tran un comportamiento similar: dedicación de una parte creciente de - la renta familiar disponible en una primera fase (elasticidad-renta po= sitiva), para pasar a descender en niveles de renta superiores (elasti= cidad-renta negativa) (18), en beneficio del ahorro.

Obviamente, el nivel de desarrollo y el grado de bienestar colectivo - alcanzado en una comunidad concreta (España en el caso que hemos anali= zado) implica que buena parte de los bienes y servicios consumidos en= su seno se encuentren ya, para toda la población, en esa segunda fase= de consumo decreciente en proporción a la renta disponible.

El ajuste descriptivo realizado ofrece unos criterios objetivos a través de los cuales distinguir qué bienes se comportan como de primera necesidad (siendo inicialmente recomendable su exención de gravámenes indirectos) y cuáles otros como de lujo, siendo, igualmente en principio, susceptibles de más fuerte gravamen. A su vez, no hace falta decirlo, la política tributaria puede jugar a su vez diferencialmente dentro de cada epígrafe. La amplitud descriptiva de casi todos ellos no ignora la complejidad que incluyen en su seno. Un impuesto sobre la adquisición de vehículo propio, o el mismo tabaco, por citar dos ejemplos, puede incrementar su incidencia progresiva (o, en su caso, reducir su regresividad) si en vez de utilizar la proporcionalidad, criterio tradicional de la imposición indirecta, se acude a tipos crecientes según a su vez mayor sea la base sobre la que ha de aplicarse.

Creemos, pues, que el método que se ofrece permite un mejor conocimiento "positivo" de la realidad y, consiguientemente, un más rico planteamiento "normativo" de la política tributaria. Sin que con ello se afirmemos que los fríos números puedan sustituir la siempre necesaria decisión última de carácter político. Decisión y posible polémica en las que, obviamente, no vamos a entrar aquí.

N O T A S:

- (1) Joan ROBINSON (1.942): "An Essay on Marxian Economics", McMillan; Londres, pg. 34.
- (2) José T.RAGA GIL (1.978): "Política fiscal y redistribución de las rentas", Moneda y Crédito; Madrid.
- (3) Vilfredo PARETO: "Cours d'Economie Politique". Ouvres completes. Tome I. Librairie Droz. Gêneve, 1.964. Ibidem T.III. "Ecrits sur la courbe de la repartition de la richesse".
- (4) M.C. LORENZ: "Methods of measuring the concentration of wealth". Publications of the American Statistical Association; vol. 9, 1.905, pgs. - 209-219.
- (5) M.J. BONMAN: "A graphical analysis of Personal Income Distribution in the United States". Readings in the theory of income distribution. American Economic Association; the Blakiston Co.; 1.951, pg. 88. (Reimpresión del original del mismo título, publicado en septiembre de 1.945 - en la American Economic Review).
- (6) C.GINI: "Variabilita e mutabilita", Bologna 1.912 y "On the Measure of Concentration with Especial Reference to Income and wealth", Cowles - Commision, 1.936.

- (7) P. DASGUPTA; A. SEN y D. SARRETT: "Notes on the measurement of inequality". Journal of Economic Theory, 1.973, pg. 187.

- (8) P. WILES: "Distribution of income: east and west". North-Holland Publishing Company, 1.974, pg. 8 y pgs. 11 y 12.

- (9) José T.RAGA GIL: "Política fiscal y redistribución de las Rentas", Moneda y Crédito, S.A., Madrid 1.978, pgs. 55 y ss.

- (10) B. PEÑA TRAPERO: "Modelo Econométrico para el estudio de la distribución personal de la renta en España", Estadística Española, abril-junio 1.975.

- (11) Camilo LLUCH: "La distribución de la Renta en España por provincias y categorías socioeconómicas según la encuesta de Presupuestos Familiares de 1.964-1.965", Revista Española de Economía, mayo-agosto 1.972.

- (12) Emilio ALBI: "La distribución personal de la renta en España (1.964-67-70)", Hacienda Pública Española n.º 32, 1.975.

- (13) J.ALCAIDE: "La Renta Nacional en España y su distribución", Revista Sindical de Estadística n.º 86, 1.967. "Distribución personal de la Renta en España", Arbor números 285, 286; septiembre-octubre 1.968.

- A. y J.ALCAIDE: "Metodología para la estimación de la distribución personal de la Renta en España en 1.970". Hacienda Pública Española -

n.º 26, 1.974. Así se distribuye la riqueza y la renta en la sociedad española. Revista Sindical de Estadística, n.º 116, 1.974 y "Distribución personal de la Renta en España y en los países de la O.C.D.E.". - Hacienda Pública Española, n.º 47, 1.977.

(14) Malcom SAWYER: "El reparto de las rentas en los países de la O.C.D.E." Departamento de Asuntos Económicos y Estadísticos de la O.C.D.E., - 1.976.

(15) Hacienda Pública Española, números 8, 15, 19 y 34, especialmente "Crítica popular al Sistema Tributario Español", José García López, HPE, - n.º 34.

(16) Recordamos que la función de densidad de

$$X_n^2 = \frac{1}{2^{n/2} \int_0^{\frac{n}{2}} \left(\frac{n}{2}\right)} X^{\frac{n}{2} - 1} e^{-1/2 X}$$

o, en forma más abstracta

$$f(x) = a x^b e^{cx}$$

(17) Tales partidas son la 1.1.9., 4.2.3., 5.1.3., 9.1.3., 9.1.5., 9.1.7., = y 9.1.9.

(18) Recordamos que relacionamos porcentajes de renta destinada a un bien - con niveles absolutos de renta. De ahí que hablemos de elasticidad-renta positiva y negativa y no de elasticidad superior o inferior a la - unidad, como sería el caso de utilizar valores absolutos.

2. LA IMPOSICION SOBRE EL CONSUMO

2.1. Los gravámenes sobre el consumo

Si hemos dedicado el primer capítulo, fundamentalmente, al análisis de la distribución de renta y consumo, corresponderá, en este segundo hacer un repaso de los instrumentos de política fiscal que inciden sobre esa distribución de renta, precisamente a través y en función de la alteración del poder adquisitivo de la misma, del consumo de los contribuyentes. Según hemos dicho, nos centraremos en la descripción de los instrumentos más directamente relacionados con este aspecto: los im - puestos sobre las ventas y sobre consumos específicos. Insistimos que= ello no supone ignorar la importancia de otras actuaciones de política fiscal y, precisamente por ello dedicaremos a algunas de ellos una re=ferencia recordatoria al final del capítulo. A pesar de todo seguire - mos manteniendo nuestra atención en los impuestos primeramente citados por ser los más indiscutiblemente ligados a la problemática que nos interesa.

El repaso que ahora se inicia, sin embargo, pretende no reducirse a - una descripción tipológica que podría encontrarse en la mayor parte de los manuales más corrientemente utilizados y fácilmente ampliarse con= la abundante bibliografía disponible. Descripción que, sin embargo, parece insoslayables para una adecuada estructura de este trabajo: difí=cilmente podríamos considerar completas estas "bases para una políti - ca" sin haber dedicado nuestra atención a los caminos a través de los= cuales esa política puede instrumentalizarse.

Para no limitarnos, pues, a la simple descripción teórica, iremos resaltando las principales características al filo de un repaso de sus más destacados rasgos en nuestra precedente realidad fiscal, (vigente= todavía, aunque condenada a muerte) y en la de nuestro entorno más próximo, el de la Comunidad Económica Europea. Teoría y evidencia empírica se presentan una vez más de forma paralela, enriqueciéndose, pensamos, mutuamente. Por razones de realismo, el I.V.A. tendrá un trato preferencial en cuanto a atención prestada.

El primer paso parece que debe consistir en la defensa de la misma razón de ser de la imposición indirecta. Como ya apuntábamos más arriba, es corriente afirmar dogmáticamente que la imposición que recae sobre el consumo es radical y esencialmente injusta, regresiva, perjudicando a los más bajos niveles de renta por cuanto es menor su propensión media al ahorro.

Y así, se califica de justo ó injusto un sistema tributario atendiendo tan sólo a esa menor o mayor importancia relativa de la imposición que recae sobre los bienes y servicios. Y así, a la Reforma Fiscal se le presta una especial atención en lo que se refiere a la Imposición sobre Renta y Patrimonio. No negamos que esto último se encuentra en parte justificado por el mayor perfeccionamiento técnico que puede suponer, desde el punto de vista tributario, una buena imposición sobre la renta. Con ella, se dice, es también más fácil conseguir una mayor equidad, principio básico en cualquier sistema.

Por su parte la imposición indirecta suele venir relegada a un segundo plano, casi como un mal necesario para asegurar el nivel de ingresos públicos adecuados, aún a costa de su condición más imperfecta. Es así, por principio, tachada de regresiva al no ser capaz de distinguir a los distintos sujetos pasivos según sus propias capacidades contributivas. El mismo informe Carter (1) llega a afirmar que la equidad exigiría la desaparición de toda la imposición indirecta.

En nuestros días, la realidad nos muestra la presencia importante, incluso mayoritaria a veces, de la imposición indirecta en todos los sistemas fiscales. Un primer argumento pues, y de gran peso, en favor de la imposición indirecta es su carácter de realidad evidente, potenciada por su fácil adaptación a la conciencia del contribuyente, tras años de implantación.

La eficacia recaudatoria de los impuestos indirectos, los hacen indispensables para la cobertura de los crecientes gastos públicos. Esta evidencia ha supuesto que el total de los gravámenes indirectos constituyan, en el marco de los países subdesarrollados, más de las dos terceras partes del total de los ingresos tributarios. No parece necesario extenderse en la explicación de este hecho, lógica consecuencia de su facilidad recaudatoria incluso para la más rudimentaria organización económica, incluso para la más simple de las Administraciones.

En nuestro ámbito más cercano, Europa, la proporción no es muy diferente y los impuestos indirectos, constituyen alrededor del 50% de los ingresos tributarios. Y concretando aun más, en el marco de los países mediterráneos, (Francia, Italia, Grecia, España) las aportaciones a los Ingresos Públicos totales, procedentes de los gravámenes sobre el consumo, son superiores al 57%. Cifras que ponen de manifiesto la trascendental aportación de la imposición indirecta al principio de suficiencia financiera.

Suele afirmarse también que los impuestos indirectos, y en especial los gravámenes sobre el consumo, cumplen mejor que ningún otro el principio de generalidad. El gasto de consumo es un hecho imponible que tiene carácter general afectando por tanto a todos los ciudadanos.

Por otra parte, los impuestos indirectos juegan un papel de gran importancia respecto al desarrollo económico. No sólo en cuanto financiadores del gasto público sino además como flexibles incentivadores de la inversión privada. En efecto, en la vida económica y de cara a la inversión y la productividad, la imposición indirecta presenta menores efectos perjudiciales que la directa. Como tendremos ocasión de ver más adelante, un adecuado Impuesto sobre el Valor Añadido tipo renta o consumo, puede ser un instrumento positivo para potenciar la inversión y la productividad del país en que se implante.

Además este tipo de impuestos favorece una mejor asignación de recursos. Su implantación selectiva permite limitar los consumos más convenientes socialmente o menos ajustados a la óptima eficacia económica. En el mismo sentido, pueden actuar como limitadores de los consumos de mostrativos de mayores capacidades de pago. Mediante superiores gravámenes sobre los artículos de lujo, limitan demanda, interior y exterior, de tales bienes afectando a su demanda y coadyuvando en alguna medida al papel redistributivo de rentas del sistema fiscal.

Por lo que respecta al comercio exterior, también los impuestos indirectos desempeñan un papel relevante a través de los ajustes en frontera, mediante las compensaciones en el caso de las importaciones o de la devolución de los gravámenes indirectos cuando se producen exportaciones.

En cuanto a los aspectos de gestión y administración, aún siguen siendo válidos para la recaudación algunas de sus justificaciones. Así, como se expresaba en el proyecto Mon "el mejor impuesto es el que disimula mejor su naturaleza" y no cabe duda que el impuesto sobre el consumo es el más capaz para ocultar tras la "ilusión financiera" el devengo del gravamen. En este sentido, es un tipo de tributo que no suele presentar problemas a la hora de su aceptación por el contribuyente. La gran facilidad y economía de administración y recaudación, su simplicidad administrativa y la comodidad de su pago, al hacerse efectivo de modo fraccionado cuando se adquieren los objetos de consumo, constituyen otras características de este tributo.

Por último, es preciso cuestionar el carácter de regresividad que se ha adjudicado a la imposición indirecta. En la actualidad, existen instrumentos suficientes para evitar el contenido regresivo de los impuestos indirectos. Precisamente a este objetivo responde esencialmente el presente trabajo. Sirva de ejemplo el diferente tratamiento que se puede dar a la imposición sobre el consumo en un impuesto general sobre las ventas a través de distintos tipos de gravamen o en impuestos complementarios sobre determinados artículos; puede arbitrarse así una mayor presión para los bienes que podrían considerarse como de lujo, menor para la generalidad de los bienes y tipos aun inferiores (o bien tipo cero o exenciones) para los artículos considerados como de primera necesidad.

Ante todas estas características y posibilidades, parece innegable que cualquier sistema tributario ha de mantener en su seno una imposición indirecta potente. No obstante, porque también existen desventajas (contribución a la inflación, tendencia a la regresividad, encarecimiento de costes...), debe cuidarse especialmente el cumplimiento de unos mínimos principios que no hagan contradictoria esta parte del sistema con los objetivos generales. Y como más arriba se decía, ello es uno de los principales objetivos de este trabajo. En una primera aproximación podríamos enumerar algunos requisitos:

- Aprovechamiento de la potencia recaudatoria de los impuestos indirectos con el fin de asegurar la suficiencia financiera de la Hacienda Pública.

- Generalidad en la tributación sobre el consumo afectando a todos los ciudadanos aunque con dos matizaciones importantes: Elevación de tipos para gravar los bienes cuya adquisición ponga de manifiesto mayores capacidades de pago, y trato de favor para los bienes de primera necesidad.
- Fomento y potenciación de la productividad y la inversión mediante exenciones o trato de favor a los bienes de inversión salvo en aquellos casos de bienes contrarios al proceso de crecimiento económico del país.
- Atención al sector exterior, facilitando la desgravación de las exportaciones y trato adecuado de los bienes objeto de importación.
- Asegurar al máximo la simplificación en cuanto a los medios de gestión y recaudación de los impuestos. En ese sentido, facilitar el conocimiento más idóneo de las bases, eliminar la multiplicidad de tipos en cada figura impositiva y evitar el abuso en la utilización de exenciones.

El eje de la imposición indirecta ha de girar en torno al impuesto sobre el volumen de ventas, gráficamente calificado por J.F. DUE como "el mejor impuesto después del primero" (2), haciendo referencia tácita a la imposición sobre la renta. Habría que completar la frase señalando el carácter de complementariedad de ambos tipos de figuras.

Generalmente, las distintas legislaciones además recogen diferentes fi
guras de impuestos sobre consumos especiales incluyendo con frecuencia
 los ingresos de los llamados monopolios fiscales. En este campo, el vo
lumen recaudatorio conseguido, ha ocultado en ocasiones la finalidad -
 pretendida de gravar ciertos artículos "no convenientes" socialmente. =
 Alcohol y tabaco son buena muestra de la afirmación anterior. En el -
 mismo sentido, podría hablarse de los nuevos impuestos sobre la conta-
 minación, de reciente nacimiento y probable futuro brillante.

Un tercer tipo de figuras lo constituyen los impuestos denominados, se
gún las distintas legislaciones, Derechos de registro, impuestos sobre
 operaciones bursátiles, derechos de hipoteca y derechos de timbre. O, =
 el equivalente en nuestra legislación tributaria "Transmisiones Patri-
 moniales y Actos Jurídicos Documentados".

Por último, dentro de la imposición indirecta, se consideran también -
 los llamados impuestos sobre el tráfico exterior. En esta categoría se
 incluyen figuras como los derechos de importación y exportación. Im -
 puestos de Compensación Gravámenes Interiores, derechos reguladores, -
 etc...

Más adelante haremos también mención a figuras que, aún siendo consi-
 deradas normalmente como directas, provocan vía traslación de la car -
 ga, efectos importantes en el consumo y los precios soportados por los
 consumidores.

Pero entremos ya en la realidad española tal como ha estado configurada en los últimos años. Como se ha afirmado reiteradamente, nuestro sistema fiscal responde al llamado estilo tributario mediterráneo, caracterizado por el predominio de la imposición sobre el gasto en los bienes y servicios, frente a los impuestos sobre la renta y los beneficios.

En la serie recogida en el cuadro 2.1., tenemos ocasión de verificar la afirmación anterior. Mientras los impuestos indirectos han constituido, en los años objeto de análisis, entre un 31 y un 40% del total de ingresos públicos corrientes, los impuestos directos, no alcanzan en esos mismos años el 20%. La disminución relativa del porcentaje de los Impuestos indirectos en los últimos años, es consecuencia del enorme crecimiento de las cotizaciones a la Seguridad Social y para nada empaña la argumentación anterior. En ocasiones, con criterio difícilmente compartible, al menos en su totalidad, las cotizaciones a la Seguridad Social vienen siendo asimiladas a los impuestos directos. Podría ser ello admisible en la cuota imputable a los trabajadores. Pero la contribución empresarial es claramente un coste a todos los efectos, siendo normalmente trasladada a los precios finales al consumo. Su carácter no puede ser, por tanto, sino asimilado a la imposición indirecta. Con ello se acentúa la importancia de estos gravámenes en el sistema tributario español.

Pero aun respondiendo a los principios clásicos del estilo mediterráneo, el sistema tributario español tiene ciertas peculiaridades que lo diferencian de otros semejantes. (Cuadro 2.2.)

Años porcentajes

Tipos de ingresos															
1. Ingresos de la propiedad y la empresa.															
1.968	%	1.969	%	1.970	%	1.971	%	1.972	%	1.973	%	1.974	%	1.975	%
(Mill.Pts.)		(Mill.pts.)		(Mill.pts.)		(Mill.pts.)		(Mill.pts.)		(Mill.pts.)		(Mill.pts.)		(Mill.pts.)	
27.562,0	7,0	28.111,0	6,0	38.423,7	7,3	32.155,6	5,3	32.889,3	4,5	45.766,1	5,0	59.712,9	5,4	71.122,1	5,1
2. Impuestos indirectos.															
154.685,4	39,0	186.646,2	40,3	210.693,1	40,0	230.241,1	38,2	276.186,8	37,4	347.978,4	37,7	376.944,6	34,3	427.173,8	31,0
3. Impuestos directos= (empresa más familias).															
69.956,8	17,7	80.842,5	17,6	93.143,2	17,6	112.957,3	18,8	131.713,1	17,8	164.801,5	17,8	204.711,7	18,6	268.088,2	19,4
4. Derechos obligatorios nominales. Multas y sanciones.															
7.556,9	1,9	9.473,4	2,0	9.767,7	1,9	12.493,2	2,1	19.230,7	2,6	18.137,7	2,0	22.929,6	2,1	28.904,4	2,1
5. Contribuciones a la S. Social (empresas más familias).															
128.206,8	32,3	147.319,9	31,9	163.703,3	31,0	201.158,2	33,4	262.495,8	35,5	327.830,3	35,5	412.700,6	37,5	526.213,3	10,3
6. Transferencias corrientes (otros sectores + exteriores).															
8.255,1	3,1	11.096,1	2,4	11.791,8	2,2	13.518,8	2,2	16.248,5	2,2	18.328,4	2,0	22.567,6	2,1	28.315,3	2,1
Total de rentas corrientes															
396.223,0	100	463.489,1	100	527.622,8	100	602.524,2	100	738.764,2	100	922.842,4	100	1.099.567,0	100	1.379.817,1	100

Fuente: Cuentas de las Administraciones Públicas.
1.976-77-78: Presupuestos iniciales.

IMPUESTOS INDIRECTOS EN ESPAÑA

IMP. IND.	AÑOS	1.972 (Mill. Pts.)	% Total	1.973 (Mill. Pts.)	% Total	1.974 (Mill. Pts.)	% Total	1.975 (Mill. Pts.)	% Total	1.976 (Mill. Pts.)	% Total	1.977 (Mill. Pts.)	% Total	1.978 (Mill. Pts.)	% Total
1. S/Transm. Patrimo.		33.848,0	12,2	48.913,1	12,6	55.798,4	14,8	62.369,4	14,6	73.100,0	18,5	90.000,0	19,0	111.500,0	18,9
1.a. Inter-vivos		18.463,3	6,6	25.960,5	7,5	33.448,1	8,9	36.482,2	8,5	-	-	-	-	-	-
1.b. Neg. Val. mobil.		9,7	-	10,0	-	6,5	-	8,9	-	-	-	-	-	-	-
1.c. Actos J. Doc.		15.374,7	5,6	17.942,6	5,2	22.343,8	5,9	25.878,3	6,0	-	-	-	-	-	-
2. I.T.E.		63.044,2	22,8	74.623,3	21,4	94.594,9	25,1	95.051,1	22,2	100.100,0	25,4	65.972,0	13,9	88.000,0	14,9
3. S/Consumo		106.315,5	38,5	132.799,9	38,2	114.173,6	30,3	140.440,0	32,8	171.400,0	43,4	184.228,0	40,9	245.760,0	41,6
3.1. S. el Gasto		28.688,0	10,4	31.410,1	9,0	32.792,2	8,7	33.045,1	7,7	41.500,0	10,5	34.228,0	7,2	40.500,0	6,9
3.2. S. el Lujo		50.987,1	18,5	66.068,9	19,0	72.327,4	19,2	83.459,4	19,5	90.400,0	22,9	128.000,0	27,0	164.660,0	27,9
3.3. Tabacos		8.141,4	3,0	8.890,2	2,5	8.740,6	2,3	11.557,2	2,7	39.500,0	10,0	32.000,0	6,7	40.500,0	6,9
3.4. Petróleos		18.413,5	6,6	26.355,5	7,6	234,0	0,06	12.298,4	2,8	-	-	-	-	-	-
3.5. dos. de publicidad en radio y T.V.E.		85,5	-	80,2	-	79,4	-	79,9	-	-	-	-	-	-	-
4. S/Comercio exterior		68.460,8	24,8	89.026,7	25,6	102.078,6	27,1	120.126,4	28,1	50.100,0	12,7	124.500	26,2	145.025	24,6
4.1. Dos. de imp. y exp. + arb. Canarias		31.364,4	11,4	41.364,0	11,9	45.248,2	12,0	51.371,3	12,0	-	-	-	-	-	-
4.2. I. Compensación. Grav. Interiores		540,2	0,2	3.677,5	1,0	2.822,5	0,7	4.738,1	1,1	-	-	-	-	-	-
4.3. I. Comp. Grav. Int. Desgravaciones		33.708,7	12,2	41.395,4	12,0	53.120,7	14,1	63.255,0	14,8	-	-	-	-	-	-
4.4. Dos. Compensatorios		113,2	-	107,6	-	52,0	-	32,2	-	-	-	-	-	-	-
4.5. Dos. Compensación papel - prensas		519,9	-	329,5	-	461,2	-	339,5	-	-	-	-	-	-	-
4.6. Dos. Reguladores a la importación		2.214,4	0,8	2.152,7	0,6	574,0	-	389,3	-	-	-	-	-	-	-
5. Tasas parafiscales		492,3	0,2	2.221,3	0,6	2.529,9	0,7	2.355,0	0,5	-	-	-	-	-	-
6. Otros I. Ind.		4.026,0	1,5	5.394,1	1,6	7.769,2	2,0	6.831,9	1,6	-	-	-	-	-	-
6.1. Cuota Form. Prof.		1.095,5	-	1.598,9	-	1.807,3	-	1.941,8	-	-	-	-	-	-	-
6.2. Otros		2.930,5	-	3.795,2	-	5.961,9	-	4.890,1	-	-	-	-	-	-	-
T O T A L		276.186,8	100,0	347.978,4	100,0	376.944,6	100,0	427.173,8	100,0	394.700,0	100,0	474.700,0	100,0	590.185,0	100,0

Fuente: Cuenta de las Administraciones Públicas.

1.978 - Ptos. Generales del Estado.

Entre tales peculiaridades destaca que la recaudación derivada de los impuestos sobre consumos específicos es superior a la obtenida de nuestro impuesto general sobre las ventas. En los últimos años los impuestos sobre consumos específicos han supuesto cerca del 50% del total recaudado por el impuesto sobre el gasto. Mientras tanto, el gravamen general sobre las ventas (I.G.T.E.) apenas alcanzaba el 30%.

Además, como tendremos ocasión de analizar más adelante, la imposición general sobre las ventas ha adoptado en España una fórmula deficiente, aunque, veremos, no tanto como suele decirse, la de ser un impuesto múltiple (se recauda en todas las fases de comercio) y en cascada (sobre el valor total de la venta efectuada incluyendo los impuestos incorporados).

Por otro lado, en rasgos muy generales, destaca la importancia del llamado Impuesto de Lujo, junto a las deficiencias en cuanto a la determinación del hecho imponible y el relevante papel que desempeña el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, excesivamente amplio e independiente del resto de las figuras de la imposición indirecta y olvidando su posible incidencia sobre la circulación libre de capitales.

Por fin, la imposición sobre el comercio exterior, con un importante volumen recaudatorio, en especial en las partidas de derechos de importación y exportación y el Impuesto de Compensación de Gravámenes inte-

riores-Desgravaciones. La falta de coordinación de estos impuestos con el resto de la imposición indirecta hace necesario reconsiderar su estructura y composición en el marco de la reforma, precedida por una imposición sobre el consumo más comprensiva y homogénea.

La estructura de la imposición indirecta española procede de la Ley de Reforma Tributaria de 1.964, cuyo criterio fundamental, fue, en palabras del Libro Verde "ordenar y simplificar los múltiples conceptos - que entonces integraban nuestra copiosa tributación indirecta".

El sistema de imposición indirecta queda desde entonces constituido en torno a tres grandes ejes: La tributación sobre el consumo, el Impuesto sobre Circulación de Bienes y Actos Jurídicos y la denominada Renta de Aduanas.

2.2. La imposición general sobre las ventas

2.2.1. Consideraciones generales

La imposición general sobre las ventas, creada por la Reforma - del 64, nace con la pretensión de simplificar nuestra complicada imposición sobre el gasto. En palabras de la Comisión de Comercio Exterior del Plan de Desarrollo de 1.964 "nuestra imposición indirecta tenía todas las desventajas de la imposición en cascada, sin ninguna ventaja". Como sustituto y elemento ordenador del sistema, la citada Comisión proponía un impuesto general sobre las ventas, de carácter monofásico.

Sin embargo, a la hora de hacer efectiva la Reforma, el Ministerio de Hacienda mantuvo su planteamiento de la necesidad del impuesto general, pero optando a última hora por el impuesto plurifásico y en cascada, método más imperfecto en cuanto a técnica aunque también más eficaz de cara a la recaudación.

Como señaló en su momento el profesor FUENTES QUINTANA, "el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas se concibió con - preocupaciones ajenas a la ciencia y a la Técnica tributarias". (3).

El carácter del I.G.T.E. como impuesto múltiple y en cascada se recoge en el artículo 1.º de su Texto Refundido: "El Impuesto -

General sobre el Tráfico de Empresas grava las ventas, obras, - servicios, exportaciones y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, así como las importaciones, en la forma y con la extensión determinada en esta o posteriores Leyes".

El ámbito de aplicación del impuesto alcanza hasta el comercio al por mayor incluido, quedando exceptuado el comercio minorista.

Prescindiendo de un análisis más pormenorizado, es preciso destacar algunas de las ventajas que la Reforma del 64 supuso para la imposición sobre las ventas. En primer lugar, el hecho de ser el I.T.E. un impuesto en cascada, da lugar a las ventajas propias de este tipo de imposición: eficacia administrativa y recaudatoria, ilusión financiera (el vendedor piensa que traslada el impuesto al adquirente mientras éste no es consciente del mismo al estar oculto tras el precio); facilidad desde el punto de vista contable y tipos bajos, lo que contribuye a evitar el fraude. Además, la simplificación que el I.G.T.E. introdujo en nuestra imposición indirecta, las facilidades producidas para el comercio exterior vía ajustes en frontera, así como el importante aumento de los volúmenes recaudados -gracias a la gran extensión de bases afectada- explican la adopción de este=

sistema por nuestro legislador fiscal. Esta explicación, aún se ve reforzada si tenemos en cuenta el auge de las necesidades públicas y la exigencia de crecientes volúmenes de gasto público= capaces de responder al momento expansivo por el que atravesaba el país.

Como contrapunto de todo lo anterior, se apuntan inconvenientes que rodean al I.T.E., justificando su reforma y transformación= en otro tipo de impuesto sobre las ventas.

Tal vez su defecto más notorio sea la contradicción entre su nombre y su aplicación práctica. El teórico impuesto general sobre las ventas español no alcanza, con palabras de López Berenguer "la generalidad absoluta, ni objetiva, ni subjetiva, ni territorialmente. Difícilmente podría serlo. En la normativa de todo impuesto en cuanto producto cultural influyen razones de tipo social, histórico o político que la técnica no puede desconocer". (4).

Las exenciones al cumplimiento de la obligación tributaria afectan a una larga serie de unidades productivas, así como a determinados territorios del país. Por su parte las exenciones de carácter objetivo afectan, de un lado a las citadas ventas de comerciantes minoristas, con las complicaciones administrativas - que esta exención conlleva; y de otro lado, se exime del pago -

del I.T.E. "los servicios prestados por las personas físicas cu ya utilidad esté sometida al Impuesto sobre los rendimientos - del trabajo personal, así como determinados bienes de consumo - protegidos".

En contra de lo que sucede con otras figuras similares, el - I.T.E. no exceptúa de su pago a los bienes de inversión. El mantenimiento, en este caso, del principio de generalidad es con - traproducente con el fomento de la productividad y la capitalización de la empresa. Ante esta evidencia, la Ley tributaria admite la posibilidad de devolución del impuesto hecho efectivo,= para el caso de los llamados bienes de capital: "el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda, y en atención a las conveniencias de la política económica, podrá autorizar la devolu - ción del impuesto que recaiga sobre los adquirientes fiscales - de los bienes de equipo en determinados sectores económicos". - (5).

Presenta además abundantes problemas de tipo técnico o de administración fiscal: Complicación jurídica excesiva en cuanto a - la explicación de los varios y numerosos hechos impositivos (6); la gran pluralidad de tipos (19 diferentes incluyendo el arbitrio provincial, con alícuotas variables entre el 0,25% y el - 10%); autorización para la acumulación del impuesto de un determinado ciclo de producción o distribución determinado; genera -

ción de rentas fiscales debido a las deficiencias de los métodos de estimación de bases (métodos objetivos por convenios) y a la posibilidad abierta de traslación del gravamen (el vendedor puede embolsar el resultado obtenido de la diferencia resultante entre la base estimada y la real) y desconexión manifiesta entre el I.T.E. y otras figuras del sistema tributario (en especial los impuestos directos de naturaleza empresarial).

También, problemas de índole económico que ponen de manifiesto como ha señalado E. ABRIL (7) la quiebra de principio de neutralidad del Sector Público en su actuación fiscal, con el agravante de que la beligerencia no responde a principios u objetivos de política económica sino a simples deficiencias de aplicación e incidencias, aleatorias y descompensadas:

- Altera los precios relativos de los bienes, falseando la competencia y favoreciendo un empleo menos eficiente de los recursos.
- Perjudica a los sectores productivos de circuito más largo y a las empresas que forman parte de un itinerario más desahogado. De esta forma, se desincentiva la especialización empresarial, fomentando la concentración vertical. Esta no es negativa para la producción en la medida en que suponga

una racionalización de la misma y un abaratamiento como consecuencia de la generación de economías de escala. El problema surge cuando las grandes empresas integradas interfieren en el libre funcionamiento del mercado por medio de prácticas monopolistas. En todo caso, parece útil como se ha señalado, distinguir entre integración por razones económicas de la generada; por motivos fiscales. Con palabras de E. ABRIL "si la integración obedece a motivos fiscales existe el riesgo de que la concentración se produzca en sectores no aconsejables o en grado superior al necesario". (8)

- Discrimina a los consumidores según productos. La presión fiscal se reparte en forma peculiar ya que el precio final de cada bien lleva incorporado una diferente proporción del impuesto según las fases de producción-transformación por las que atravésó también. Tendremos ocasión de comprobarlo analíticamente en el tercer capítulo.
- Como se apuntó con anterioridad, afecta a la productividad y a la capitalización de la economía. El deficiente tratamiento de los bienes de inversión afecta a la utilización de maquinaria y perjudica los procesos más tecnificados en perjuicio del progreso general de la economía.
- Interfiere negativamente sobre el comercio exterior alterando

las corrientes normales de tráfico internacional. La dificultad para determinar la carga fiscal total incorporada por los artículos producidos en el interior, imposibilita la determinación exacta de las desgravaciones para la exportación así como los impuestos compensatorios pertinentes para la importación. De esta forma, se deteriora la posición competitiva de la empresa española en el comercio internacional. En este campo especialmente se exige la adaptación a los sistemas tributarios vecinos para poder acceder a la integración de la C.E.E.

Como conjunto, los inconvenientes actuales pesan más que las ventajas. De cara al futuro inmediato el I.T.E. no cumple los requisitos mínimos de un buen impuesto general sobre las ventas. La nueva "alcabala" recreada en la reforma del 64, ni siquiera cumple bien el fin principal para el que fue creado: - el volumen recaudatorio, con ser importante no es suficiente para las exigencias actuales de la imposición sobre las ventas. Hasta fechas recientes, la recaudación obtenida por el Impuesto sobre el Lujo era superior a la del I.T.E. Aún hoy, el I.T.E. recauda una menor cantidad de fondos que el conjunto de consumos específicos. Mal puede afirmarse así el carácter de pieza clave de nuestra imposición sobre las ventas.

Por el contrario, el eje de la imposición sobre las ventas, -

en el Mercado Común, es el Impuesto sobre el Valor Añadido - (IVA). Su predominio es absoluto y ha ido consolidándose en el transcurso de los últimos años desde su implantación por primera vez en Francia, mediada la década de los 50.

Dejando a un lado la polémica planteada en el mundo anglosajón respecto a la posible sustitución del impuesto sobre sociedades por el I.V.A., interesaría aclarar porqué se ha optado en favor de una imposición tipo I.V.A. en lugar de adoptar otras formas de gravamen sobre las ventas.

En principio, dentro del campo de la imposición general sobre las ventas cabe una doble clasificación de posibles alternativas.

- Impuestos de tipo monofásico que a su vez pueden afectar a la etapa de fabricación, la etapa de mayoristas o bien la etapa de minoristas.
- Impuestos de tipo plurifásico; es decir que gravan las ventas en más de una etapa de transformación de los productos. En este segundo tipo habría que incluir el I.V.A. así como el impuesto plurifásico en cascada como el I.G.T.E., cuyos principales efectos han sido ya expuestos ampliamente.

COMPARACION ENTRE LAS DIVERSAS MODALIDADES DE LA IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS-CARACTERISTICAS

	1. Principio de equidad	2. Posibilidades de fraude	3. Racionalidad financiera	4. Valoración global y aplicación
1. Fabricantes	<ul style="list-style-type: none"> - pueden producirse situaciones de no neutralidad debido a las diferencias en la base sobre la que se liquida el impuesto con respecto a la igualdad de los consumidores. - Dificil de repercutir. En ese sentido, menos equitativo. - incidencia anómala sobre stocks acumulados. - más fácil liberar productos impuestos. Dificil concepto fabricantes. 	<ul style="list-style-type: none"> - tipos altos y cada contribuyente es responsable de recaudar un tanto % mayor del rendimiento total del impuesto favorable. - presumibles contabilidades mejores y dificultad al fraude. 	<ul style="list-style-type: none"> - menor eficacia recaudatoria. - ventaja del reducido número de sujetos pasivos (contabilidades más perfectas). - dificultad para definir el campo del tributo (¿quienes son fabricantes?). 	<ul style="list-style-type: none"> - predominio de defectos sobre ventajas: Desestimado.
2. Mayoristas	<ul style="list-style-type: none"> - Id. que fabricantes - tipos altos. Dificil repercutir. Perjudica a los mayoristas cuya margen de beneficio no suele ser elevado. - Incid. sobre stocks (no pueden venderse, habiendo soportado el impuesto) - Más fácil liberar productos de primera necesidad. Dificil concepto mayorista. 	<ul style="list-style-type: none"> - favorable al fraude. Tipos altos (aunque menores que fabricantes). - responsabilidad de recaudación a cargo del contribuyente. Si no puede repercutir, el peso es muy fuerte y por tanto, así será el fraude. - mejores contabilidades. 	<ul style="list-style-type: none"> - menor eficacia. - si se aplican diversos tipos, grandes complicaciones administrativas. - dificultad de definir el campo del impuesto. - si varían los tipos, los "efectos" podrían actuar negativamente sobre la actividad económica. 	<ul style="list-style-type: none"> - ventajas e inconvenientes. - solución media.

	1. Principio de equidad	2. Posibilidades de fraude	3. Racionalidad financiera	4. Valoración global y aplicación
3. Minoristas	<ul style="list-style-type: none"> - neutral respecto al trato fiscal de individuos iguales condiciones. - incidencia anómala sobre stocks acumulados (en cuyo precio no repercutible va el impuesto anterior). - neta superioridad en posibilidad de controlar la regravidad mediante exenciones de artículos fundamentales. 	<ul style="list-style-type: none"> - favorable al fraude. Además de las razones de los otros impuestos en fase única: la deficiente organización contable abre grandes posibilidades al fraude. 	<ul style="list-style-type: none"> - menor eficacia. - no precisa tipos excesivamente altos - declaraciones practicamente incomparables. 	<ul style="list-style-type: none"> - grandes ventajas - problemas de aplicabilidad en países con dificultades estructurales (ejem.: comercio interior) - dificultades de contabilidad y gestión.
4. I.V.A.	<ul style="list-style-type: none"> - neutralidad en el trato a consumidores iguales. - no se produce efectos negativos via stocks (el impuesto pagado en las compras, será deducido del correspondiente a las ventas). En la práctica puede producirse. - más difícil de repercutir a pesar del fraccionamiento del pago. Carga fiscal uniforme en conjunto pero diferente entre empresas. - puede estimular. 	<ul style="list-style-type: none"> - tipos altos (a favor del fraude. - sistema de pago fraccionado (en contra). - sistema de deducción del impuesto en las compras; comprobación cruzada, dificulta el fraude. - problemas de acuerdos entre negociantes para defraudar. 	<ul style="list-style-type: none"> - considerables ingresos. - mayores costes de administración. - facilidad en la definición del campo. - su carga, se puede conocer con exactitud. - complejidad ante múltiples sujetos pasivos. 	<ul style="list-style-type: none"> - adoptado mayoritariamente en Europa. - importantes ventajas. - ciertas dificultades para países no desarrollados.

Cuadro 2.3

COMPARACIÓN ENTRE LAS DIVERSAS MODALIDADES DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS VENTAS-CARACTERÍSTICAS

	1. Principio de equidad	2. Posibilidades de fraude	3. Racionalidad financiera	4. Valoración global y aplicación
5. Cascada	<ul style="list-style-type: none"> - somete a distinto trato fiscal a personas en iguales condiciones (según longitud del proceso de transformación de los bienes). - más fácil de repercutir al consumo (Il. financiera) debido a los tipos bajos y distribuir la carga a lo largo del proceso. En este sentido, neutral entre el empleo de mano de obra y de capital. - equitativo en distribución de carga. - las exenciones no significan liberar de toda la carga fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> - más difícil el fraude: Tipos bajos y fraccionamiento de la carga de su recaudación, definición simple del hecho imponible. 	<ul style="list-style-type: none"> - clara ventaja sobre el resto: ingresos abundantes y constantes; tipos moderados y coste de administración reducido. - fácil definición del campo. 	<ul style="list-style-type: none"> - nuestro I.T.E. corresponde a esta forma (v. texto).

COMPARACION ENTRE LAS DIVERSAS MODALIDADES DE LA IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS-EFECTOS

Tipos de impuestos		1. Efectos sobre el comercio internacional.	2. Efectos sobre la estructura de las empresas.	3. Efectos sobre inversiones producción y crecimiento económico.	*4. Efectos sobre los precios
MONOFASICOS	1. Fabricantes	<ul style="list-style-type: none"> - neutral - pueden dar lugar a un impuesto oculto de cierta importancia si se gravan los bienes de inversión. - Su incidencia es más fácil de estimar que el impuesto en cascada aun siendo complicada. 	<ul style="list-style-type: none"> - neutral entre procesos productivos integrados y los no integrados. - los productos soportan la misma carga fiscal. - evita incentivos a la integración. - no neutral en lo referente a la distribución (afecta a ventas directas de fabricantes a minoristas y consumidores). 	<ul style="list-style-type: none"> - el gravamen queda supuesto hasta que el bien salga de esta fase. Por tanto, las transmisiones de bienes de equipo que realicen entre si o con mayoristas, no quedan sometidas al impuesto. - se evita doble imposición vía exención. 	<ul style="list-style-type: none"> - típico, efecto piramidación o "doble incidencia" (el alza de precios es anormal al calcular los márgenes comerciales incluyendo el impuesto en el precio de compra de los bienes, si el margen es un porcentaje fijo: beneficios adicionales para los que venden y alza injustificada de precios. - Incidencia mayor a más margen.
	2. Mayoristas	<ul style="list-style-type: none"> - neutral - pueden dar lugar a un impuesto oculto si se gravan los bienes de inversión. - su incidencia es más fácil de estimar. - las importaciones sometidas a la misma carga que los productos nacionales. 	<ul style="list-style-type: none"> - neutral respecto a integración empresarial. - los productos soportan igual carga fiscal. - no neutral en cuanto a la distribución (afecta a las ventas que los mayoristas realicen al por menor). 	<ul style="list-style-type: none"> - deja en suspenso el gravamen hasta que los bienes salgan de esta fase. Se exoneran las transmisiones de bienes entre si o con fabricantes. - se evita doble imposición vía exención. - mediante diversidad de tipos podría dirigirse la actividad económica (ejemplo: del "Purchase Tax británico"). 	<ul style="list-style-type: none"> - piramidación atenuada.

Cuadro 2.4.

COMPARACION ENTRE LAS DIVERSAS MODALIDADES DE LA IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS-EFECTOS

Efectos Tipos de impuestos	1. Efectos sobre el comercio internacional.	2. Efectos sobre la estructura de las empresas.	3. Efectos sobre inversiones producción y crecimiento económico.	*4. Efectos sobre los precios.
MONOFASICOS 3. Mino - ristas - evita los ajustes compensa torios.	- neutral - en muchos casos no se exige la devolución porque las exportaciones se realizarán antes de haber pagado el impuesto.	- neutral - igual carga fiscal para los productos. - neutral en el proceso de distribución. - no influye sobre la asignación de recursos.	- no desincentiva la inversión, ya que en general, los bienes de equipo se venden en fases anteriores se evita doble impuesto vía exenciones. - complicación a la hora de determinar las desgravaciones de los bienes de inversión.	- no se da el efecto piramidadón.
PLURIFASICOS 4. I.V.A. - cabe la suspensión del impuesto.	- neutral - la devolución se puede calcular con exactitud. - los exportadores pueden deducir, del impuesto que corresponda a sus ventas el que afecte a sus compras (si no es suficiente, será necesaria la devolución)	- neutral respecto a la productividad del trabajo. - igual carga fiscal para productos. - neutral en el proceso de distribución. - no afecta a la integración empresarial.	- cuando el impuesto es sobre el valor añadido neto, las deducciones financieras evitan el gravamen sobre estos bienes. Promueve el crecimiento económico. - se evita más fácilmente la doble imposición (sin tener que acudir a la exención y sus problemas de interpretación. - no se grava la inversión pero esos bienes soportan la incidencia del I.V.A. como un elemento más del coste de los productos fabricados con ellos.	- no sufre efecto piramidadón generalmente. - depende del método para determinar el V.A. Puede producirse alza de precios si se emplean los métodos de adición y deducción. No si se emplea el método de deducción impuesto a impuesto. - se alteran las relaciones entre precios. Teóricamente no se produce alza de precios.

Cuadro 2.4.

COMPARACION ENTRE LAS DIVERSAS MODALIDADES DE LA IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS-EFECTOS

Efectos Tipos de impuestos	COMPARACION ENTRE LAS DIVERSAS MODALIDADES DE LA IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS-EFECTOS			
	1. Efectos sobre el comercio internacional.	2. Efectos sobre la estructura de las empresas.	3. Efectos sobre inversiones producción y crecimiento económico.	* 4. Efectos sobre los precios.
5. Casca da.	<ul style="list-style-type: none"> - no neutral: ante la dificultad de determinar la carga fiscal, las devoluciones a la exportación y los demás compensatorios no coincidirán con la carga real que soportan. - devoluciones: como subvención. - descuentos compensatorios= Proteccionismo. 	<ul style="list-style-type: none"> - fomenta la integración vertical al disminuir de esa forma la carga fiscal (la mayor celeridad depende de la entidad de los tipos). - estimula en forma "ciega" la integración, afectando a la especialización productiva. 	<ul style="list-style-type: none"> - técnicamente, podría exceptuarse a los bienes de equipo. Es difícil definir este concepto exactamente. - pero hay que tener en cuenta los impuestos anteriores eleva el coste y penaliza los procesos muy mecanizados. Doble imposición y precios. 	<ul style="list-style-type: none"> - efecto piramidación siempre de menor entidad por ser los tipos más bajos.

Este aspecto será objeto de más detallado análisis en el capítulo tercero.

En los cuadros sinópticos 2.3 y 2.4, se analizan esquemáticamente las distintas alternativas de imposición sobre las ventas - según la doctrina dominante las califica.

2.2.2. El impuesto sobre el valor añadido

Dentro del análisis del I.V.A. es preciso aclarar el concepto - de este impuesto, así como las distintas posibilidades que ofrece, para poder así comprender mejor, el cuadro de la aplicación del I.V.A. en los diferentes países objeto de nuestra comparación (9).

Como su propio nombre indica, el I.V.A. grava el incremento de producción consecuencia de la actividad empresarial en un espacio de tiempo determinado. Ese incremento de producción tiene - un valor determinado que viene a coincidir con la suma de remuneraciones satisfechas a los factores de producción, (salarios, intereses, rentas de los factores naturales y beneficios empresariales).

Admitiendo de base la equivalencia anterior, el impuesto puede admitir diferentes posibilidades según el método de determinación de la base sobre la que aplique. De esta forma se distingue entre:

1. Impuesto que grava el valor añadido definido por adición -
(en términos macroeconómicos el valor añadido así definido -
se equipararía con el concepto de Renta Nacional).
2. Impuesto sobre el valor añadido determinado por sustracción,
es decir, como diferencia entre el valor total de lo producii
do y el importe de los bienes y servicios adquiridos de -
otras empresas y empleados en la propia producción. La deducci
ción puede limitarse a la base física (compra de artículos -
que quedan incorporados a los productos gravados o que se -
consumen en la fabricación) o alcanzar también a la base fi-
nanciera (la deducción incluye los gastos generales y el cosu
te de producción -bienes de inversión- con lo que se elimina
un factor de acumulación de impuestos).

Como una variante del sistema de sustracción suele señalarse el
llamado método del crédito al impuesto. En este caso, no se trata
tanto de determinación de la base, cuanto de obtención de la
cuota tributaria como resultado de deducir el impuesto satisfe-
cho en las compras del gravamen que recae sobre los productos -
vendidos.

En teoría, los métodos señalados deberían conducir a un mismo -
resultado. En la práctica, esto no es así debido a las dificul-
tades de homogeneización en unos y otros casos de un concepto -

adecuado de beneficio que puede ser distorsionante en el conjunto del valor añadido.

Con el procedimiento de adición el contribuyente puede emplear casi todos los datos que utiliza en su declaración sobre la renta. Sin embargo, esos datos, no permiten siempre conocer exactamente el valor añadido por cada empresa. Si se admiten exenciones y diversidad de tipos, el método de la adición resulta, en la práctica, inviable. Además, la forma de devengo únicamente -podría ser anual -como la cuenta de pérdidas y ganancias- con lo que se dificultaría la fijación de los precios incidiendo sobre la desigual distribución de la carga.

La doctrina y el derecho positivo han optado en general por los sistemas de sustracción, básicamente por presentar menos problemas a la hora de la aplicación. Así pues, aún cuando en ocasiones, se utiliza el procedimiento de la adición (10) en la generalidad de los casos, se emplea alguno de los métodos de sustracción.

Ambos métodos conducen en principio a un mismo resultado, aun -que para ello es preciso que no existan exenciones ni diversidad de tipos. El análisis de ventajas e inconvenientes de ambos métodos es una exigencia previa a la elección entre uno y otro.

La principal ventaja del sistema de cálculo vía deducción de base es, además de su relativa facilidad de aplicación, cuando se cumplen unos mínimos requisitos de homogeneidad en la contabilidad de las empresas, evitar la especificación separada del im - puesto en cada factura. En cuanto a sus inconvenientes, los más señalados son:

- Aparición de un elemento de incertidumbre, pues las empresas, al determinar sus precios han de valorar por adelantado el im - porte del impuesto que refleje adecuadamente su valor añadido.
- Incertidumbre asimismo en lo que respecta a la traslación del impuesto, y como consecuencia en el cálculo de las desgravaciones a la exportación.
- Además, puede existir cierta dificultad en resolver el problema de la carga financiera, cuando durante cierto tiempo, las compras superen a las ventas.

Como afirmábamos anteriormente, con el procedimiento de crédito al impuesto, se trata de hallar la cuota a ingresar por el sujeto pasivo. Al contrario del método base menos base, el impuesto debe ser claramente mencionado en cada factura, donde se expresará la diferencia entre la cuantía repercutida y el impuesto -

girado sobre los productos en el día de su adquisición. Aunque= esto puede ser un obstáculo para la repercusión del impuesto, - facilita la comprobación y la lucha contra el fraude.

Además de evitar la compleja definición del valor añadido el - procedimiento cuota menos cuota, tiene la ventaja de la mayor - facilidad de cálculo de la obligación tributaria. Por otra parte, con éste método, la carga efectiva soportada por cada pro - ducto terminado, resulta de aplicar a su valor final el tipo le gal establecido para la última fase de distribución, con indepen - dencia de la existencia de tipos discriminatorios en las etapas intermedias.

Al poder conocer con certeza, la magnitud de la carga tributa - ria, (que viene cifrada individualmente en cada factura) es in - mediato el conocimiento del importe de las desgravaciones y los gravámenes compensatorios a la importación.

La mayor facilidad en la práctica de este procedimiento ha he - cho que su implantación sea absoluta en los países de la C.E.E. (11), frente a la opinión expresada en el llamado informe NEU - MARK (12) en el sentido de que si la Comunidad optaba por los - gravámenes en origen, habría que aplicar el método de sustrac - ción base-menos base.

girado sobre los productos en el día de su adquisición. Aunque= esto puede ser un obstáculo para la repercusión del impuesto, - facilita la comprobación y la lucha contra el fraude.

Además de evitar la compleja definición del valor añadido el - procedimiento cuota menos cuota, tiene la ventaja de la mayor - facilidad de cálculo de la obligación tributaria. Por otra par- te, con éste método, la carga efectiva soportada por cada pro - ducto terminado, resulta de aplicar a su valor final el tipo le gal establecido para la última fase de distribución, con indepen dencia de la existencia de tipos discriminatorios en las etapas intermedias.

Al poder conocer con certeza, la magnitud de la carga tributa - ria, (que viene cifrada individualmente en cada factura) es in - mediato el conocimiento del importe de las desgravaciones y los gravámenes compensatorios a la importación.

La mayor facilidad en la práctica de este procedimiento ha he - cho que su implantación sea absoluta en los países de la C.E.E. (11), frente a la opinión expresada en el llamado informe NEU - MARK (12) en el sentido de que si la Comunidad optaba por los - gravámenes en origen, habría que aplicar el método de sustrac - ción base-menos base.

En el campo de la imposición plurifásica sobre las ventas, uno de los problemas típicos era la doble imposición a la que, de hecho, se sometían los bienes de inversión. En efecto, tal tipo de bienes eran gravados, en el momento de su adquisición y luego, parcialmente, al gravar los bienes de consumo que, entre sus costes, llevan incorporados los bienes de capital utilizados. Es este, uno de los problemas más claros de la imposición en cascada, evitada en ocasiones a través de ciertas exenciones o minoraciones.

El IVA ofrece, en algunas de sus modalidades, la posibilidad de eximir desde el principio a este tipo de bienes. Pero eso, según el cómputo de la inversión en la base, se distinguen diferentes modalidades de imposición sobre el valor añadido (13).

1. Impuesto sobre el Valor Añadido tipo Producto Bruto

Precisamente en esta modalidad, no se dan las deducciones de los bienes de inversión (o de los impuestos sobre bienes de inversión si adoptáramos el método de crédito al impuesto). Responde al primer tipo histórico de I.V.A. y se caracteriza frente a los otros en que penaliza inversiones y procesos mecanizados. En realidad, no es sino una modalidad matizada.

del impuesto en cascada que elimina su efecto acumulativo y= el estímulo a la integración. De hecho como se recoge en el= Informe NEUMARK (14) con el I.V.A. tipo producto bruto, se = gravan muchos más elementos que el simple valor añadido.

No parece que este tipo, responda a una forma racional de imposición, sobre el valor añadido pues con él, se mantiene el problema de la doble imposición. Sin embargo existen prece = dentes de su implantación en países como Francia (primera modalidad adoptada aunque ya abandonada), Chile (en la época = del presidente Allende), Marruecos y otros países africanos. Frente a las otras modalidades, puede suponer un instrumento útil en países con índices elevados de paro, al gravar más = los bienes de capital que del trabajo, amén de su más sencilla administración.

2. I.V.A. tipo renta o producto neto

Con él, se pretende ajustar el gravamen a la correcta definición del valor añadido. El valor de los bienes de inversión= se deduce al ritmo de depreciación de los mismos, como consequencia de que al valor del producto en las fases sucesivas= sólo queda incorporada la cuota de amortización.

En este caso, el impuesto se satisfaría sobre la base de la=

suma de los salarios, rentas, intereses financieros y benefi
cios netos o bien sobre el importe de las ventas menos el de
las compras (excepto los bienes de equipo) y la amortización.

De esta forma, se produce una especie de anticipación al Te-
soro del total de la cuota.

Este tipo de impuesto supone una carga financiera para las -
empresas equivalente al interés de la parte de impuesto que=
cada año falte por recuperar.

En ocasiones se tiende a identificar esta modalidad de I.V.A.
con la imposición sobre la renta al recaer sobre bases seme-
jantes a los de aquél. No obstante, a diferencia del impues-
to sobre las rentas, el I.V.A. tipo renta no es personal y -
difiere en cuanto a su repercusión. Además, mientras el im -
puesto sobre la renta tiene caracter progresivo, el gravamen
que analizamos es proporcional. Sin perjuicio, naturalmente,
de la diferenciación de tipos según la clase de bienes o ser
vicios gravados.

Como ventajas del I.V.A. tipo renta, respecto a las otras mo
dalidades, suele destacarse su carácter más equitativo (en -

la imposición sobre el valor añadido tipo consumo, que a -
 continuación veremos, la liberación de la carga para la em -
 presa se hace a costa de otros contribuyentes. Se ha dicho -
 que se produce una especie de subvención en perjuicio de -
 otro grupo, bien los consumidores u otros contribuyentes), -
 así como su menor incidencia en el campo de las fluctuacio -
 nes económicas. En efecto, la utilización de la deducción in
 mediata de los bienes de inversión en la aplicación del -
 I.V.A., suele ser perjudicial a una política coyuntural anti
 cíclica. En momentos de expansión se produce una elevación -
 de impuestos deducibles y por tanto una disminución de ingresos
 tributarios, sucediendo lo contrario en épocas de depresión. No cabe duda que con el I.V.A. tipo consumo, por el -
 que se deduce el total de la inversión en el momento de ad -
 quisición, las fluctuaciones en los ingresos fiscales son mayores
 que en el caso del impuesto deducido "pro rata temporis"
 es decir, variante renta, al tratarse en este caso, de amortizaciones y no inversión total.

3. I.V.A. Tipo Consumo o deducción inmediata

La deducción afecta ahora al importe total de la inversión -
 realizada en el ejercicio. La gran ventaja de esta modalidad
 es la gran simplicidad operativa. Al mismo tiempo, es el pro
 cedimiento más claramente favorecedor de la inversión y en -

ese sentido, como señala el informe SEUFFERT es un poderoso instrumento para estimular la actividad y el crecimiento económico.

El contribuyente ahorra en este caso los intereses correspondientes a las cantidades empleadas en pagar el impuesto.

Tiende a coincidir con el gravamen sobre ventas al por menor al incidir sobre idéntica base, aunque, veremos, la piramidación pueda alterar la teórica coincidencia.

En el capítulo de inconvenientes, se destaca sus adversos efectos estructurales en cuanto impuesto posiblemente favorecedor de procesos de concentración e integración de empresas. Esto sucede como consecuencia de la inicial ventaja que tienen las grandes empresas con mayor disponibilidad de fondos para la inversión. Sin embargo, a diferencia del Impuesto en cascada, la integración se favorecería no aleatoriamente, sino en función de la mayor inversión.

Por otra parte, con esta modalidad, disminuye la eficacia recaudatoria del Impuesto al anticipar al contribuyente la devolución de la carga fiscal de las adquisiciones. Para compensar ese efecto, suele ser necesaria la aplicación de tipos más altos.

Además, la capitalización a favor de la empresa se hace a -
costa del proceso de capitalización de los consumidores u -
otros contribuyentes y en tal sentido se incide negativamen-
te sobre el principio de equidad.

Por último, como ha señalado SCHMOLDERS (15) el procedimiento de deducción inmediata afecta negativamente a las fluctuacioones de ingresos fiscales, acentuando los ciclos económicos y entorpeciendo la eventual utilización de políticas anticíclicicas.

4. I.V.A. tipo consumo variante exclusión del interés

Esta modalidad, se justifica teóricamente como corrección -
del I.V.A. tipo renta. En este caso, se deduce la cuantía de la depreciación y además, los rendimientos correspondientes= a la misma.

En principio, los métodos 2,3, y 4 si se aplican el procedi-
miento de crédito al impuesto, dan idéntica carga fiscal -
trasladada al consumidor, que viene determinada por la ali -
cuota legalmente establecida.

De las comparaciones entre los sistemas expuestos, parece -
que las legislaciones han optado mayoritariamente por el -

Cuadro 2.5: Cálculo de la base del I.V.A. según tipos

TIPO METODOS	Producto Bruto	Producto Neto	Consumo (v.deducción)	Consumo (v.exclusión interés)
Adición	Sueldos y salarios + Intereses + Renta factores naturales + Beneficios	Sueldos y salarios + Intereses + Renta factores naturales + Beneficios	Sueldos y salarios + Intereses + Renta factores naturales + Beneficios	Sueldos y salarios + Intereses + Renta factores naturales + Beneficios
	+ Depreciación		+ Depreciación + Venta Activos de capital - Gastos de capital - Existencias	- Rendimientos inversión= efectuada
Sustracción	Ingresos netos de ventas, - de la oferta de servicios y de intereses. + Autoconsumo	Ingresos netos de ventas,= de la oferta de servicios= y de intereses. + Autoconsumo	Ingresos netos de ventas,= de la oferta de servicios= y de intereses. + Autoconsumo	Ingresos netos de ventas= de la oferta de servicios y de intereses. + Autoconsumo
	+ Autoinversión + Existencias	+ Autoinversión + Existencias		+ Autoinversión + Existencias
	- Compras por c/c de bienes y servicios de otras em - presas.	- Compras por c/c de bie - nes y servicios de otras empresas.	- Todas las compras a - otras empresas.	- Compras por c/c de bb y servicios de otras em - presas. - Depreciación - Rendimientos inversión= efectuada.

I.VA. tipo consumo, variante deducción. En el cuadro 2.5. resumimos estos cuatro sistemas (16).

En cuanto al ámbito de aplicación del I.V.A. suele distinguirse entre el impuesto de campo general y el impuesto de campo parcial o limitado.

En el primer caso, el I.V.A. se recauda en todas las fases - de producción y distribución. En la práctica, el impuesto de campo general puede no ser posible, encontrándonos con la segunda modalidad en la que el impuesto sólo se aplica en algunas fases o deja fuera ciertas actividades o sectores.

Entre tales excepciones, suelen destacarse tres: la agricultura, las ventas al por menor y los servicios.

1. La exclusión de la Agricultura

Las peculiaridades y problemas en este sector, exigen la la aplicación de regímenes especiales. Las razones básicas - son, las deficiencias de la empresa agraria a la hora de de la aplicación del I.V.A. y motivaciones de política económica y social. Más en concreto se suele aludir a los - problemas de falta de contabilidades, compraventas tradi - cionales de productos agrarios sin facturaciones, el tema

del autoconsumo, etc. La aplicación del I.V.A. en la agri- cultura debe pues adaptarse a la realidad de la empresa - agraria, y colaborar con la política económica sobre el - sector al tiempo de cumplir un mínimo objetivo recaudato- rio. Todo ello sin entrar en la importancia que el consu- mo alimenticio supone para las rentas bajas, según vimos, y el consiguiente aspecto redistributivo (progresivo o re- gresivo) de la imposición en el sector. Veamos las posi- bles vías de actuación:

- Excluir al sector del impuesto. Esto perjudicaría a las propias empresas agrarias que han de soportar el impues- to que grava sus adquisiciones, sin posibilidad de de - ducciones. La inclusión del I.V.A. puede ser, por tan - to, un elemento favorecedor del desarrollo del sector.
- Declarar exento el sector, concediéndole además la devo- lución de los impuestos soportados en la compra de bie- nes de equipo y demás adquisiciones. A pesar de que es- ta solución favorece a la empresa agraria, provoca - otros efectos perjudiciales como su dificultad de apli- cación (en la comprobación de las compras), disminu- ciones recaudatorias (con la consecuente necesidad de aumen- tar los tipos o establecer gravámenes alternativos com- pensatorios) e incidencia sobre la equidad al eximir -

del impuesto a determinados productos objeto de consumo final, favoreciendo de esta forma a los adquirientes de esos productos, sin motivo especial.

- Aplicar el impuesto pero en forma más simplificada y adaptada a la empresa agraria. En este sentido la C.E.E. propuso un sistema cuyo objetivo era excluir del impuesto al sector agrario, afectando en cambio a sus productos a tipos reducidos. Los mecanismos básicos de este sistema son:

- . Cálculo de las deducciones a forfait, en función de la cifra de negocios.
- . Aplicación de un tipo reducido.
- . Traslado a los compradores de la carga de recaudación del impuesto.
- . Posibilidad de opción para las empresas que prefieran someterse al sistema general.

De esta forma, se libera a las empresas agrarias del impuesto y de los costes de administración del mismo sin romper, sin embargo, las cadenas de deducciones.

Según las directrices de la C.E.E., este régimen no se-

rá aplicable a las asociaciones de productores ni a las empresas mixtas, en las que se presumen más perfeccionados sistemas contables.

2) Aplicación del I.V.A. a las ventas al por menor

El problema es una, vez más, la falta de preparación y datos contables de los detallistas así como su elevado número. En cambio, la inclusión de las ventas al por menor en el ámbito de aplicación del I.V.A. presenta una serie indudable de ventajas: permite tipos bajos, facilita la determinación de los sujetos pasivos, evita distorsiones en la competencia entre circuitos de distribución diferentes, los minoristas pueden deducir el impuesto soportado =sobre sus inversiones lo que redundará en la modernización =de las empresas, facilita la neutralidad del impuesto y -la igualdad entre los consumidores de los productos diferentes, etc. Parece claro, que en los países donde pueda =acometerse, se aplique el I.V.A. hasta la fase minorista =incluida. Claro es que, en tal caso, debería pensarse en =el impuesto monofásico sobre minoristas, de ventajas incuestionables que mostraremos en el próximo capítulo.

En el resto, caben posibilidades alternativas:

- Limitar el I.V.A. a las fases de fabricación y comercio al por mayor.
- Completar la opción anterior con un impuesto único al consumo, lo que aumentaría la recaudación a costa de perjuicios en cuanto a la neutralidad y en cuanto a la delimitación de bases y sujetos a uno u otro impuesto.
- Incluir las ventas al por menor bajo un régimen de aplicación especial que permita adecuar el I.V.A. a las singulares características del comercio al por menor.

3) El I.V.A. en el ámbito de los servicios

Conviene distinguir entre servicios prestados a los consumidores y prestados a las empresas.

Respecto a los primeros parece claro que deben ser sometidos a un impuesto sobre el consumo. No existen grandes diferencias entre la adquisición de un bien y la de un servicio. En caso contrario, el impuesto es más regresivo puesto que los perceptores de rentas superiores consumen más servicios, según ya vimos en el capítulo primero.

En la práctica, no obstante, la administración de este im

puesto, suele resultar difícil y costoso debido al número de personas y escasa organización. En contra de esta imposición se alude también el fuerte impacto que supondría - sobre los precios. Argumento falaz por cuanto podría es - grimirse por todo tipo de empresas.

Los servicios prestados a éstas, tienen, por su parte ca - rácter de bienes de producción y como tales deben ser tratados en lo referente a su deducción.

La C.E.E. en su segunda directriz, declara sujetos al im - puesto, los servicios que influyan de forma notable en - los costes de las mercancías, dejando en libertad a los - países miembros respecto al resto. La razón es evitar distorsiones en el comercio internacional.

El criterio general (17) para la implantación de exenciones = en el campo del I.V.A., debe ser la prudencia:

- El principio de neutralidad será menos afectado cuanto me - nor sea el número de exenciones.
 - Siempre es preferible aplicar tipos menores que exenciones.
- De esta forma puede utilizarse el sistema de deducciones correspondientes a los impuestos sobre las compras.

- Sólo deben ser utilizadas cuando las ventajas superen a los problemas recaudatorios y de equidad.

Las consecuencias de las exenciones son diferentes para el caso del sistema deducción de bases o de cuotas.

- Sistema de deducción de bases: Si la exención alcanza a todas las fases del proceso, el producto queda liberado. Si se limita a alguna fase, se produce el efecto de exención de productos intermedios y el producto final queda afectado por una carga fiscal menor. De esta forma, el sistema permite la exención de productos que se incorporan a otros pero en cambio puede beneficiar a terceros no previstos y provoca ciertas dificultades a la hora de desgravar el comercio exterior.

- Sistema de deducción de cuotas: Beneficia al consumidor cuando la exención afecta a todas las fases o a la venta al consumidor final. Los fabricantes deberán responder de la carga correspondiente a las compras que precisaron para su producción, provocándose una serie de distorsiones económicas ante la dificultad de repercutir el impuesto hacia delante.

Si la exención afecta en una fase intermedia a productos -

que se incorporan a otros, los artículos finales pueden - resultar más gravados que si no hubiera exenciones al producirse una doble imposición (primero, se produce la "recuperación" del impuesto exento -entre las fases posteriores a la exenta, deberán satisfacer una cuota igual a la que - se distribuiría en todo el proceso de no mediar la exención-. Además las fases anteriores, también quedaron sujetas).

Como consecuencia, frente a la pequeña ventaja que supone - posponer algo el pago del impuesto, se rompe la neutralidad en favor de empresas integradas, se produce la doble imposición y se incorpora un impuesto oculto que dificulta la exportación.

Existen una serie de mecanismos para solucionar estos problemas:

- 1.º Deducir una cantidad igual al impuesto no percibido debido a la exención, lo que mantiene los problemas respecto al comercio exterior ante la dificultad de conocer la carga real.
- 2.º Regla "pro rata": Las empresas que realicen ambos tipos de operaciones (sujetas y exentas o no sujetas) sólo tienen derecho a la deducción en la medida en que se utili-

cen en la realización de la primera clase de operaciones. En la práctica resulta una regla complicada de aplicar, especialmente cuando se aplica el tipo consumo, en el que las inversiones no son gravadas.

3.º Sería preciso gravar el autoconsumo interno (cuando la empresa emplea los bienes obtenidos en su propio proceso productivo) cuando tales bienes se emplean para la elaboración de productos exentos. En caso contrario se produciría una clara discriminación en favor de las empresas que utilicen esos bienes.

Entrando en el tema de los tipos impositivos, parece que la más sencilla opción sería la aplicación de un tipo impositivo único. La diversidad aumenta la complejidad del impuesto. Razones de equidad aconsejan admitir, no obstante, la existencia jerarquizada de unos pocos tipos: tradicionalmente, uno normal, otro inferior y otro incrementado con objeto de controlar la regresividad del impuesto.

El tipo reducido puede aplicarse a los bienes y servicios de primera necesidad y como se señaló con anterioridad, pueden jugar un papel más eficaz que las exenciones. Si el tipo reducido se aplica solamente a algunas fases de la producción puede provocar dos inconvenientes:

- pueden originar el "efecto recuperación" cuando incidan sobre

bienes que se incorporan a otros sometidos a un tipo superior.

- pueden dificultar la deducción del impuesto correspondiente a las compras si éste se aplica a un tipo normal.

Por lo que respecta al tipo incrementado sólo debe aplicarse a productos finales que no se incorporen a otros, de lo contrario es posible que no pueda deducirse la carga total correspondiente a las compras (en el caso de productos vendidos a un tipo inferior), debiendo producirse entonces, devoluciones del Tesoro.

La aplicación del tipo 0% tiene su significado en el campo del I.V.A. para aquellas operaciones que se quiere exonerar del impuesto sin los problemas que conlleva el juego de la exención. En este caso pues, se permite la deducción correspondiente a las adquisiciones aún sin hacer efectiva cuota alguna. Puede ser un útil instrumento para el tratamiento fiscal de las exportaciones.

A veces se ha defendido la llamada "regla de tope en la deducción", como una limitación a las deducciones físicas que puede darse en el espacio y en el tiempo. Por la primera, se prohíbe al contribuyente deducir de sus operaciones un impuesto superior al que ingrese en Hacienda por la transmisión del bien objeto de tales operaciones. La regla de tope en el tiempo se da cuando se establece un plazo de caducidad para deducir la carga soportada en las compras. Tanto una como otra, en opinión de la -

doctrina, desnaturalizan el I.V.A. y carecen de justificación -
teórica.

Sobre algunos temas aquí tratados hemos de volver más adelante=
dado que hasta ahora pretendemos tan sólo enmarcar globalmente=
las figuras impositivas objeto de nuestro análisis.

Terminaremos esta referencia a la imposición general sobre las=
ventas con un somero análisis de su aplicación en los países de
la Comunidad Económica Europea.

Para la integración de los países que forman el Mercado Común,=
la armonización fiscal de la imposición sobre las ventas, es un
elemento fundamental. En efecto, la supresión de las barreras -
arancelarias para que sea verdaderamente significativa, exige -
una adecuación del gravamen general sobre las ventas aplicado -
en los distintos países. En caso contrario una nueva barrera -
fiscal sustituye a la anterior barrera arancelaria.

La decisión entre las diversas modalidades de impuesto sobre -
las ventas, se fue inclinando claramente hacia la adopción gene=
ralizada del impuesto sobre el valor añadido. De esta forma, el
Acuerdo de la Comunidad de 1.967, establece una serie de objeti=
vos en esta dirección.

Según la primera directriz de tal Acuerdo, todos los países de=
berían adoptar el I.V.A. antes de 1.970. Aunque ese límite no -

fué estrictamente cumplido, de hecho la totalidad de miembros - de la C.E.E. tiene ya el I.V.A. como eje del sistema de imposición sobre el consumo.

Por su parte, la segunda directriz delimitaba las características que debería adoptar el I.V.A.: aplicación a todas las fases del proceso de transformación incluido el comercio minorista; - la adopción de la fórmula de crédito al impuesto para la determinación de la cuota; limitación del número de exenciones y tipos; sujeción de la agricultura a normas específicas y autorización a los Estados miembros para gravar a las empresas más pequeñas según los sistemas más convenientes en cada caso.

La realidad del I.V.A. en los países del Mercado Común se expresa en los cuadros 2.6 a 2.9 extraídos del Informe sobre el Sistema Tributario Español y que no necesitan especial explicación. Como resumen de tales cuadros cabe señalar:

- Respecto al hecho imponible, se consideran como tal las transmisiones de bienes, prestaciones de servicios, importaciones y autoconsumo con carácter general salvo pequeñas matizaciones.
- Por lo que respecta al campo de aplicación, siguiendo las directrices de la C.E.E., el I.V.A. alcanza a todas las fases -

CARACTERÍSTICAS	PAISES	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	GRAN BRETAÑA	BELGICA	DINAMARCA	HOLANDA	IRLANDA	LUXEMBURGO
1. AÑO DE IMPLANTACION DEL I.V.A.		1.954 (versión primitiva) 1.968 (versión actual)	1.973	1.968	1.973	1.971	1.967	1.969	1.972	1.970
2. OPERACIONES - SUJETAS										
a) Entrega de bienes	SI	No recogido expresamente. Grava industrial, comerciantes, etc...	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI
b) Prestación de servicios			Referencia expresa a servicios prestados en el curso de una actividad industrial o artística	Carácter residual. Lo que no sea entrega de bienes ("other perforances")	Recogido expresamente	Enumeradas literalmente	Enumeración expresa	Carácter residual	Referencia expresa	Carácter residual
c) Importaciones	SI	SI. En el momento de cobrar los derechos aduaneros	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI
d) Autoconsumo	SI	SI	SI (con excepciones)	SI	Exigencias de autorización expresa para el autoconsumo interno.	SI	SI	Exigencia de autorización gubernamental.	SI	SI
3. OPERACIONES - EXENTAS										
a) Exportaciones	SI	SI	SI	SI	NO. Utilización de la técnica del tipo 0.	SI	SI	Diferencia: - Exenciones "per se" - Sujetas al tipo 0	Técnica del tipo 0	SI
b) Otras actividades		Actos sujetos a derechos de registro; propiedad inmobiliaria y de terminadas actividades financieras	Ciertos bienes importados transpuestos públicos, operaciones financieras hacia el exterior, seguros, etc...	Actividades científicas y culturales; transportes hacia el exterior, seguros, etc...	Actividades culturales y educativas; seguros, etc...	Ciertos servicios, operaciones financieras, seguros...	Transportes de personas, determinados servicios; ciertas importaciones, etc...	Algunas importaciones de comunicaciones, servicios médicos...	Activ. científicas y culturales; seguros, correos, transp. públicos ciertos servicios profesionales	Activ. sociales y culturales; ciertos bienes de imp.; operaciones financieras; bienes inmuebles.
4. LIMITES EXENTOS	NO	NO	SI	NO	SI	-	-	SI	SI	NO

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA C.E.F. - LA DEUDA TRIBUTARIA

CARACTERÍSTICAS	PAISES	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	GRAN BRETAÑA	BELGICA	DINAMARCA	HOLANDA	IRLANDA	LUXEMBURGO
1. BASE IMPONIBLE		Valor de intercambio	Valor de la compra - prestación	Valor de la compra - prestación	Valor de la venta	Precio de venta in- cluidas cargas me- nos IVA	Valor de la venta	Precio de venta - (más carga menos- IVA)	Valor de la com- pra - prestación	Precio y cargas ac- cesorias
a) Ventas		Valor corriente	Valor normal	Valor corriente	Valor corriente	Valor normal	Valor contra-pres- tación	Precio de compra - producción ex - cluido el IVA	Precio de produc- ción o adquisi- ción menos cual- quier impuesto de- ducible	Valor normal
b) Autoconsumo		Valor corriente	Valor normal	Valor corriente	Valor corriente	Valor en aduana	-	Valor en aduana	Valor en aduana	Valor en aduana
c) Importaciones		Valor en aduana - (más derechos de- arancel)	Valor en aduana	Valor en aduana	Valor en aduana	Valor en aduana	-	Valor en aduana	Valor en aduana	Valor en aduana
2. TIPOS DE GRAVAMEN		(Posible varia- ción por la Admon)		Tipos especiales: - Agricultura: 9 - Forestal: 4						
a) Reducido		7	1 y 3 (alimen- tos...)	5,5	-	6	-	4	-	-
b) Intermedio		-	6 y 12	-	-	14	-	16	10	15
c) normal		17,6	14	11	10	18	15	18	20	-
d) Reforzado		33,3	35	-	-	25	-	-	36, 75 y 40	-
3. TECNICA TIPO "0"		NO	NO	NO	SI. En especial, - exportaciones. - Además, agua, - electricidad, etc	NO	NO	SI. Ciertas expor- taciones.	SI. Exportacio- nes	NO. En ciertos ca- sos, la exención y el sistema del cré- dito, provoca re- sultados iguales
4. SISTEMA DE DEDUCCION		Crédito del Impues- to	Crédito del imp.	Crédito del imp.	Crédito del imp.	Crédito del imp.	Crédito	Crédito	Crédito	Crédito
a) Regla "pro-rata en el espacio"	SI	SI	SI	SI	SI	SI. Porcentaje de operaciones suje- tas	-	SI	SI	SI
b) Regla "pro-rata en el tiempo"	SI	NO	NO	SI (Plazo de 4 años)	NO	NO (revisable)	-	-	NO	SI
c) Regla de "butoir"	SI	NO. Cabe la devo- lución con opción de traslado de - la diferencia po- sitiva a los si- guientes periodos	NO. Existe el de- recho de devolu- ción	NO	NO. Hay derecho - de devolución	NO	-	NO	NO. Si la deuda= tributaria fuera inferior a los - impuestos paga- dos, posible op- ción tipo Italia	NO. Similar a Ita- lia.
d) Regla del "decalaje"	SI (Para ciertos objetos delimita- dos)	-	NO	NO	NO	NO	-	NO	NO	-

El Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E. - Regímenes Especiales

CARACTERÍSTICAS	PAISES	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	GRAN BRETAÑA	BELGICA	DINAMARCA	HOLANDA	IRLANDA	LUXEMBURGO
1. MINORISTAS										
a) Período de pago	3 veces al año	-	-	3 al año	4 veces al año		Igual que el régimen general	3 al año	-	-
b) Administración	SI (opción régimen normal)	-	-	SI (opción régimen general)	NO	-	-	SI (opción irrevocable)	NO	-
A) TRIB. INTERDITA										
B) PRACTICAS CON TABLAS ENCILLAS	SI. Ventas (opción procedimiento normal)	-	SI. Cifras de ventas hasta cierto tope (80 millones libras)	SI. Ventas durante 5 años.	SI	SI. Opción régimen normal.	SI. Exención del deber de preparar facturas.	SI. Limite (4.500 florines de venta).	SI (Desde el 1 de Marzo de 1.976).	SI
C) EMPLEO DEL FOR-FAIT	SI. Obligatorio dos años.	-	SI. Al menos hasta un tope 25 millones libras.	SI. Tope del 50%.	NO	SI. Tipos especiales (15,33).	-	SI. 5 años. Cuota anual.	-	SI. Posibilidad de deducción en base.
D) APLICACIÓN REGIMEN GENERAL DEL IVA	Opción. Aplica opción adicional.	-	SI. Opción (ciertos casos).	Anuales inferiores a determinado tope.	-	Opcional irrevocable.	SI	SI. Para casos especiales.	NO	-
2. AGRICULTURA										
a) Alcance	- En principio fuera del IVA. - Obligación de llevar dos cuentas cuando más del 10% de rendimientos sean no agrarios.	- Abundantes excepciones. - Regla especial= forfait con opción al régimen general.	- Incluida en régimen general del IVA. - Productos alimenticios, sujetos al tipo "0".	- Consideración amplia. - Tipos medios con un límite en las compras para actividades no agrícolas.	- Incluir en régimen general del IVA. - Productos alimenticios, sujetos al tipo "0".	- Sujetas en principio al I.V.A. - Sujeción facultativa en relación con el proveedor del agricultor. - Imp. de equiparación.	- Acogida amplia	- No considerados empresarios si el importe de sus ventas no supera cierto tope. - Si en caso contrario. - Opción al IVA irrevocable 5 años.	- Opción. - Pueden quedar excluidas si su actividad no excede de 1.800 libras durante 6 periodos impositivos.	- For-fait optativo. - Opcional irrevocable.
b) Porcentaje sobre el IVA	13.400 0,3 = $\frac{\text{leg.100}}{\text{IVA}}$	-	-	0,3 = $\frac{\text{leg.100}}{\text{IVA}}$	-		15.000 8,6% = $\frac{\text{leg.100}}{\text{IVA}}$	-	-	-
c) Otras características	IVA compras, porcentaje de sus ventas (2, 4, 35%)	-	-	Pago de IVA en compras obligada propia.	-	Tipo especial 6% (desde Agosto 1.974).	-	-	-	Tipos especiales Forestal: 2% Resto: 5,10%

El Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E. - Regímenes Especiales

CARACTERÍSTICAS	PAISES	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	GRAN BRETAÑA	BELGICA	DINAMARCA	HOLANDA	IRLANDA	LUXEMBURGO
3. BIENES DE SEGUNDA MANO	- Exentos automóviles. - Exentos, en caso de negocio.	-		-	- Regla general (salvo excepciones): - IVA sobre el precio real de venta. - Previa autorización puede cobrarse el IVA sobre la diferencia previa venta-previa compra.	- Regla general (salvo excepciones): - IVA sobre el precio real de venta. - Previa autorización puede cobrarse el IVA sobre la diferencia.	-	Sujetos al IVA, salvo cuando no procedan de empresa alguna.	Sujeción al régimen general.	Régimen especial. En particular, - automóviles.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA C.E.E. - MEDIDAS DE TRANSICIÓN Y EFECTOS

CARACTERÍSTICAS	PAISES	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	GRAN BRETAÑA	BELGICA	DINAMARCA	HOLANDA	IRLANDA	LUXEMBURGO
1. INCIDENCIA SOBRE EL NIVEL DE PRECIOS	- Progresiva variación de tipos. - Menor recaudación inicial. - Aumento 1%.	-	-	- Control general. - Etapa de recepción.	-	- Aumento evaluado del 2% como consecuencia de la implantación del IVA.	- Aumento del 7,9%. - Menores gravámenes, alimentos y servicios.	- Aumento 5%. - Exigencia de medidas de congelación.	-	- Regimen progresivo, comenzando con tipos menores. - Plazo: 5 años.
2. TRATO DE VALOR A LOS BIENES DE INVERSIÓN	- Regla general: Deducción total. - Adquiridos en 1.967 y sujetos al IVA, deducción limitada al 50%.	- Crédito del IGE en el marco del IVA. - No exigencia del IGE a los activos fijos adquiridos desde Mayo de 1.972.	- SI. - Devolución de los impuestos pagados.	- SI. - Deducción inmediata.	- Desde 1.971, el IVA se deduce parcialmente según porcentajes (5%).	-	- Deducción con límites: 1.969/70: 30% 1.971 : 60% 1.972 : 67%	- Deducción con ciertas excepciones.	- Limitación de la deducción según porcentajes progresivos (1.970/73).	-
3. TRATAMIENTO DE STOCKS	- Referentes a fecha anterior a 1.968: Devolución en 6 años, tipo IVA.	- Deducción del IGE (anterior impuesto sobre ventas) de los bienes adquiridos en los últimos 6 meses.	- Devolución del impuesto múltiple en cascada anterior, durante 1.968.	- Deducción del Impuesto anterior ("Purchase Tax") en el marco del IVA.	- Desgravación a Forfait por grupos de productos (1.970).	-	- Devolución de impuestos sobre stocks y primeras materias (1.969).	- Deducción de impuestos anteriores al 1 de No viembre 1.972.	- Devolución de impuestos anteriores sobre stocks (1.969).	-

Fuentes: Informe sobre el Sistema Tributario Español.
(C. 5.5) - Legislación fiscal de los países de la C.E.E.

de la producción y distribución incluyendo el comercio minorista. Sin embargo, se dan regímenes especiales para los pequeños contribuyentes así como para el caso de la agricultura.

- Las exenciones son limitadas, a casos específicos y determinados. Destaca la unánime exención (o aplicación del tipo "0")= para las exportaciones. Con ello, se manifiesta la adopción por los países miembros de la C.E.E. del principio de imposición en el país de destino. En ese caso, la homogeneización de los impuestos sobre ventas es una exigencia neta, para practicar ajustes correctos en frontera.
- En general la adopción del sistema de deducción impuesto a impuesto o crédito al impuesto.
- La base imponible se compone en general por el valor de contraprestación. Además, algunos países incluyen en la estimación de las bases, el importe de los gastos e impuestos (excepto el I.V.A.).
- Aunque la tendencia predominante es a reducir el número de tipos aplicables; lo normal es la coexistencia de tres tipos diferentes e incluso en algún país (Francia, Holanda) cuatro. La técnica de tipo "0" se emplea en Gran Bretaña, Irlanda y Holanda.

- Respecto al tratamiento de las inversiones, en todos los países ha prevalecido el I.V.A. tipo consumo, también llamado de deducción inmediata. Sin embargo, algunos países han optado - por sistemas de deducción en plazos de 4 ó 5 años es decir - aplicando la regla "pro rata temporis".

Por otra parte, se dá también la aplicación de la regla "pro ra ta en el espacio" en el caso de empresas que realicen simultáneamente operaciones sujetas al impuesto, y operaciones exentas permitiéndose tan solo la deducción del impuesto que corresponda a aquellas.

2.3. La imposición especial sobre el consumo.

En el sistema español de imposición indirecta, el predominio de los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios, por encima del impuesto general sobre las ventas ha sido una constante desde la reforma del 64. En los últimos años, el volumen recaudado por los impuestos sobre el consumo (ver cuadro 2.2) han significado cerca del 50% del total de ingresos obtenidos de los impuestos sobre bienes y servicios.

Bajo el epígrafe "Imposición sobre el consumo", se integran dos partidas diferentes: la imposición sobre el lujo y los Impuestos sobre Consumos Específicos.

A. El impuesto sobre el Lujo

El tratamiento separado de la imposición sobre el lujo se justifica en su volumen recaudatorio -supone en la actualidad cerca del 20% - del total de ingresos públicos- así como en lo peculiar de su figura fiscal, inexistente como tal en la gran mayoría de las legislaciones tributarias del área europea.

Con la Ley de Reforma Tributaria de 1.964, el Impuesto de Lujo alcanza su autonomía legal. Los hechos imponible contemplados, desde un principio, no responden tanto a la condición de verdaderos consumos suntuarios o superfluos cuanto a la necesidad de compensar las -

dificultades recaudatorias de la imposición directa.

El hecho imponible del tributo que contemplamos se resume actualmente en cuatro epígrafes principales.

- Adquisición de productos en régimen especial. Recoge los monopolios fiscales (tabacos y gasolinas supercarburantes).
- Adquisiciones en general: Integra 17 tipos de bienes, en su mayoría de uso duradero (desde automóviles, hasta juguetes, bebidas, perfumería, obras de arte, aparatos domésticos, etc.)
- Tenencia y disfrute de automóviles, inmuebles y vedados y acotados de caza.
- Servicios. Engloba diferentes consumos de servicios especiales (referentes a viajes, entrada en lugares de recreo, etc.).

Una valoración apresurada de esta figura no nos exime de citar alguno de sus problemas más significativos.

En primer lugar, el ya tópico tema de la falta de definición de lujo, y la inclusión en el gravamen de toda una heterogénea lista de objetos imponibles. La sustitución de la definición del lujo por una descripción de los bienes objeto del gravamen pone de manifiesto la gran dificultad de definir un concepto como el de "lujo", su-

jeto a las mutaciones de la sociedad en que se inserta. En efecto,= una economía progresiva con acelerados incrementos de renta, facilita el proceso a niveles altos de consumo a buena parte de la población antes ausente, la consecuencia es que artículos considerados - como suntuarios en épocas anteriores, ahora se convierten en bienes de consumo generalizado y por tanto, resulta difícil su consideración de lujo. Ya reflexionamos sobre ello en el primer capítulo.

En definitiva, la enumeración de artículos de lujo realizada en el= Texto Refundido del Impuesto, permite que ni estén todos lo que - son ni, sobre todo, son todos los que están. En tal enumeración se= incluyen bienes de consumo generalizado junto a los llamados consumos "nocivos" al tiempo que se excluyen determinados hechos que lógicamente deberían ser objeto del gravamen (viajes de recreo, etc.)

Dentro del Impuesto de Lujo, tres grandes partidas recaudan la mayor parte del volumen total obtenido: De los 27 conceptos incluidos, los impuestos sobre el tabaco, la gasolina supercarburante y los vehículos recaudan el 76% del volumen total de fondos adquiridos. Motivos recaudatorios justificaron la creación de esta figura= en 1.964.

Los defectos técnicos presentes en el impuesto son en buena parte - coincidentes con los señalados al referirnos al I.T.E.: multiplicidad de tipos; generación de rentas fiscales como consecuencia de -

las deficiencias de los sistemas de estimación de bases, irregular sistema de exenciones, junto a otros problemas más específicos como el concepto de "distribuidor exclusivo" como sujetos obligados al pago en calidad de sustitutos, lo que constituye una vía abierta a la evasión fiscal.

En su consideración global, cabe mencionar asimismo, la falta de coordinación con los impuestos directos que recaen sobre las actividades empresariales así como con los indirectos que afectan a las transmisiones de bienes y el tráfico entre las empresas. Es cierto, por otra parte, que un impuesto de estas características, al menos teóricamente, no exige tanto esa coordinación debido a su condición complementaria de la imposición general sobre las ventas.

Para cerrar el análisis del Impuesto de Lujo, citamos a continuación algunos aspectos más concretos que afectan a los epígrafes en que viene dividido el tributo.

- Respecto a los monopolios fiscales, aparte de los problemas inherentes de este tipo de fiscalidad que deberán encararse claramente a la vista de nuestra integración en Europa, tal vez pueda señalarse, en lo que respecta a la regulación del tabaco, la discriminación que se establece en la importación de tabaco elaborado entre la Península e Islas Baleares y Canarias. El tipo aplicado a la importación es de 110% y 33% respectivamente. Con esta medida de tipo proteccionista, se favorece el contrabando de tabaco=

en la Península procedente de Canarias, al tiempo que se perjudica la producción interior por la enorme competencia de fabricación de tabaco canario.

- Con respecto al segundo grupo de bienes objeto del gravamen, tal vez merezca ser destacado lo que hoy se conoce como fiscalidad del automóvil que engloba lo recaudado en concepto de adquisición de vehículos y accesorios, gasolina supercarburante así como la patente y tenencia de vehículos.

En total la cifra de recaudación de estos conceptos, han supuesto determinados años cerca del 60% del total impuesto de lujo. Hay que tener en cuenta que, hasta 1.977 los contribuyentes a los que afecta la fiscalidad del automóvil son: Todos los usuarios de automóviles por su consumo de gasolina; los que en el año adquieren un vehículo nuevo o antiguo si tiene más de 9 cv y se tasan por encima de las 75.000 pesetas; por patente, los usuarios de autos en Canarias, Ceuta y Melilla y los propietarios de aviones y embarcaciones particulares; y por tenencia y disfrute, los propietarios de vehículos que tengan una potencia individual o conjunta superior a 7 cv. En este panorama, destaca la escasez de la tributación de tenencia ante la importancia de las exenciones. Las posibilidades recaudatorias en un país con un parque automovilístico como el nuestro, son enormes y hasta hoy, en opinión generalizada, incorrectamente aprovechadas.

- Por lo que respecta al gravamen por tenencia y disfrute de inmuebles, la vinculación de la determinación de la obligación tributaria y la estimación de la base al valor asignado por el Catastro de la ya alterada Contribución Urbana, ha significado la infravaloración de algunos conceptos y la inoperancia de la Inspección del Impuesto. Las consecuencias han sido de pérdida de un importante volumen recaudatorio así como su imposibilidad, en ocasiones, de aplicación en la práctica.
- El principal defecto del gravamen de tenencia y disfrute de vedados y acotados de caza es la infravaloración de la renta cinegética realizada por la Orden Ministerial de 31 de julio de 1.958. Según esa valoración, el resultado final es la recaudación de poco más de una peseta por hectárea de terreno en régimen tributario de vedados o acotados de caza.
- Por último respecto al impuesto sobre la demanda de servicios de lujo, únicamente cabe mencionar la insuficiente y parcial relación de hechos imponible, lo que facilita la evasión en el caso de una serie de servicios que lógicamente deberían ser gravados en el ámbito de este epígrafe.

B. Consumos específicos

La tributación sobre consumos específicos, se presenta como un medio complementario de gravar ciertos artículos en base al objetivo=

de controlar u orientar su consumo, adecuar su precio a su coste so
cial (valorando sus efectos nocivos) y vincular, de algún modo, es-
te tipo de imposición al principio del beneficio.

En la legislación tributaria española tras la denominación de consuu
mos específicos se recoge una serie heterogénea de bienes incluidos
en función de determinadas razones históricas y en muchos casos, ca
rentes hoy de significado.

En el Texto Refundido se recogen los siguientes bienes, objeto del=
gravamen que analizamos:

- Fabricación de alcoholes, bebidas alcohólicas, cerveza, azúcar, -
achicoria y bebidas refrescantes.
- Consumo de petróleo y derivados.
- Uso del teléfono.

Respecto al epígrafe concreto que analizamos, destaca en primer lu-
gar lo anacrónico y falta de sentido de alguno de los objetos impo-
nibles. Es el caso de la achicoria, justificado quizás en su momen-
to histórico, pero hoy carente de significado recaudatorio ante las
bajas cifras de producción, o del azúcar, que, en la actualidad, no
puede considerarse como explicitador de una elevada capacidad de pa
go. Otras razones de tipo económico (protección del sector agrario=

mediante regulación de precios, etc.; control de la elaboración de artículos derivados -mieles y melazas- posibles competidores de los alcoholes vínicos) han justificado la permanencia de este impuesto en el campo del consumo específico.

En otro sentido, la imposición sobre bebidas refrescantes, justificada en su época (1.951) como medio para proteger la producción nacional ante la invasión de artículos extranjeros, hoy no parece encontrar razones suficientes para su mantenimiento. Por otra parte, la ambigua definición de su hecho imponible significa que como objeto del impuesto quepa tanto la Coca-cola, como el agua mineral o un jarabe.

Por su parte, tanto las bebidas alcohólicas como los productos derivados del petróleo, en su formulación actual significan dobles gravámenes para objetos imposables aparentemente iguales. En efecto, -ambos tipos de productos se contemplan también en el Impuesto de Lujo aunque con ciertos matices levemente diferenciadores. Parecería más lógico tender a una unificación de los gravámenes correspondientes.

El caso del alcohol, como sucedía con el azúcar, tiene una serie de repercusiones económicas por su íntima relación con el sector agrario productor de artículos vínicos. La actitud proteccionista y controladora de la Administración alcanza el establecimiento de precios reguladores de campaña, la reserva del alcohol vínico para uso

de boca (en perjuicio de los otros alcoholes etílicos de origen distinto a la uva, destinados como los alcoholes no etílicos preferentemente para usos industriales) y el control de las condiciones sanitarias de acceso del producto al mercado. La adopción de una política coordinada de la Administración, viene justificada ante la confrontación de intereses de los distintos sectores presentes.

Respecto al Impuesto sobre el Uso de Teléfono, las razones recaudatorias que aconsejaron su inclusión en el campo de la imposición sobre consumos específicos no parece que puedan mantenerse, ante la existencia en el seno Impuesto General sobre las ventas de la prestación de servicios como hecho tipificado y objeto de gravamen. En este sentido, el uso del teléfono puede ser contemplado dentro de la imposición general de servicios.

Por lo que respecta a los aspectos más técnicos, sirvan aquí alguna de las críticas hechas al analizar tributos semejantes: Así, la excesiva cantidad de alícuotas (el Texto Refundido incluye hasta 40 epígrafes en sus tarifas) y el sistema de determinación de bases, una vez más fundamentada principalmente en el régimen de convenios.

El predominio de los tipos específicos sobre los tipos "ad valorem" (reservados únicamente para los impuestos sobre bebidas refrescantes y uso del teléfono) produce además dos clases de efectos secundarios: la creciente disminución de la recaudación en época inflacionaria (únicamente corregida mediante la modificación de los ti -

pos), y la lógica discriminación en perjuicio de los artículos o las marcas más económicas y, por lo tanto, de los consumidores de los mismos.

De la misma forma que hicimos en el epígrafe anterior, compararemos brevemente lo que nos ofrece la realidad europea, resumida en el cuadro 2.10.

Como primera nota característica de todos los países de la C.E.E.,= no existe en ninguno de ellos una figura autónoma, que grave el lujo, tal y como sucede en la legislación española. El último tributo similar a nuestro impuesto de lujo se derogó en Bélgica en 1.971, - pasando a formar parte del I.V.A., en el grupo de los productos - afectados por los tipos impositivos superiores.

Por lo demás, el concepto de bienes de lujo y su descripción y tratamiento específico, subsiste en alguna de las legislaciones europeas, especialmente en los países pertenecientes al ámbito mediterráneo (Italia, Francia) y en otros como Bélgica e Irlanda. En ellos, similares bienes a los incluidos en España en el impuesto sobre el lujo, son gravados por el I.V.A. y sometidos a alícuotas elevadas.

La inexistencia de consideraciones específicas respecto a artículos cuya adquisición explicita una elevada capacidad de pago en los sis

pos), y la lógica discriminación en perjuicio de los artículos o las marcas más económicas y, por lo tanto, de los consumidores de los mismos.

De la misma forma que hicimos en el epígrafe anterior, compararemos brevemente lo que nos ofrece la realidad europea, resumida en el cuadro 2.10.

Como primera nota característica de todos los países de la C.E.E.,= no existe en ninguno de ellos una figura autónoma, que grave el lujo, tal y como sucede en la legislación española. El último tributo similar a nuestro impuesto de lujo se derogó en Bélgica en 1.971, - pasando a formar parte del I.V.A., en el grupo de los productos - afectados por los tipos impositivos superiores.

Por lo demás, el concepto de bienes de lujo y su descripción y tratamiento específico, subsiste en alguna de las legislaciones europeas, especialmente en los países pertenecientes al ámbito mediterráneo (Italia, Francia) y en otros como Bélgica e Irlanda. En ellos, similares bienes a los incluidos en España en el impuesto sobre el lujo, son gravados por el I.V.A. y sometidos a alícuotas elevadas.

La inexistencia de consideraciones específicas respecto a artículos cuya adquisición explicita una elevada capacidad de pago en los sis

Cuadro 2.10

Imposición sobre consumos específicos en Europa

PAISES	OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS
I. ALEMANIA	Impuesto Federal sobre consumos: (Alcanza a bienes como <u>acei</u> te mineral, tabaco, té, café, azúcar, sustitutos del <u>azucar</u> , sal, champán, coñac, ácido acético, cerillas y juegos de <u>car</u> tas).
II. FRANCIA	<p>a) <u>Además del I.V.A.:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la sanidad de carácter estatal, (referen<u>te</u> a la matanza de animales fuera de los mataderos pú<u>b</u>licos). - Impuesto sobre vehículos pesados. - Impuesto sobre la remolacha, tabaco elaborado y aceites comestibles (tal impuesto forma parte de un presupuesto suplementario: Anexo de prestaciones sociales agrarias). - Impuesto sobre productos forestales (destinado en una = parte a financiar el presupuesto anexo anterior y en - parte al "Fondo Forestal Nacional"). - Impuesto sobre editoriales (computado como ingreso de - la Caja Nacional de las Artes Literarias). - Impuesto parafiscales sobre ciertas transacciones en - campos como textiles, cuero, resinas, limpieza, coloran<u>tes</u>; etc., (destinados a determinados cuerpos para-fiscales en los campos reseñados). - Recargo local sobre el impuesto de aguas minerales. <p>b) <u>En lugar del I.V.A.:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre actividades financieras (Transacciones - bancarias, seguros y otras operaciones financieras). - Impuesto sobre espectáculos (de campo limitado). <p>c) <u>Otros:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Derechos de Aduanas. - Impuestos sobre vehículos automóviles.
III. IRLANDA	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre el consumo de bienes como cerveza, sidra, - vino y bebidas alcohólicas, cerillas, agua de mesa, minera<u>les</u>, tabaco, neumáticos, etc. - Impuesto sobre licencias y certificados (ejemplo: licencia de venta de licores, certificado de armas de fuego, etc.). - Impuesto sobre las apuestas.
IV. ITALIA	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre consumos especiales: fabricación de al - cohol, cerveza, azúcar y productos similares. Aceite de - oliva y de semillas; aceites minerales, gasolina; margari<u>na</u>; cerillas; café; electricidad, cocos, plátanos y gas me<u>tano</u>.

Cuadro 2.10

Imposición sobre consumos específicos en Europa

PAISES	OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS
V. BELGICA	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre consumos: alcohol, cerveza, vino y otras - bebidas fermentadas. Soda y demás bebidas carbonadas. Azúcar y productos azucarados. Aceites minerales, benzol y - productos similares, gas natural y tabaco elaborado. - Además, otras impuestos previos a la implantación del - T.V.A. Su aplicación en la actualidad es excluyente de la= utilización del T.V.A.: Son principalmente, el impuesto <u>so</u> bre la caza (gravamen de cierta cantidad fija entre 105 y= 10.500 fr. B) y el impuesto sobre la publicidad (con tipos variables).
VI. LUXEMBURBO	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos especiales sobre el consumo de determinados bienes. - Impuestos sobre automóviles y motocicletas.
VII. HOLANDA	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre el consumo de: alcohol, cerveza, vino, - aceites minerales, azúcar, tabaco, gasolina, soda y otras= bebidas carbonadas.

temas anglosajones y germanos pone de manifiesto el mayor acento - progresivo de estos sistemas tributarios. En efecto, el predominio= en ellos de la imposición directa, otorga a sus respectivas administraciones tributarias eficientes instrumentos para conseguir una mayor progresividad en la imposición.

Como lógica consecuencia de la ausencia separada de un gravamen sobre el lujo en el seno de la C.E.E. es innecesaria la elaboración - de directrices comunitarias encaminadas a regular este campo.

No es igual la situación en lo que respecta a la imposición sobre - consumos específicos, existente en todos los países del Mercado Común. Además de suponer importantes volúmenes recaudatorios, responde también a esos objetivos que frecuentemente les son asignados, - es decir, poner coto al coste social derivado de su consumo y la - posibilidad que ofrecen los productos gravados para la aplicación - del impuesto-precio.

Como rasgo general sobresale la existencia en todos los países, de= impuestos sobre cinco productos tipificados: productos petrolíferos; alcohol y bebidas alcohólicas; tabaco; vinos, bebidas fermentadas y cervezas.

Además en todos los países salvo en Francia existe un gravamen específico sobre el azúcar, quizás fundamentado en similares motivos - que justifican esa imposición en España.

Por fin, cada país, en forma más o menos discrecional, tiene además una serie de impuestos sobre determinados artículos, sin especiales razones para su justificación y manteniendo a salvo las fundamentadas en concretas y peculiares características de cada país. En esta forma, son gravados artículos como el café, té, cacao, bebidas refrescantes, etc. De hecho, su entidad recaudatoria es mínima, por lo que su permanencia está cada vez menos justificada.

En el campo normativo, la comisión de la C.E.E. ha planteado el tema de los consumos específicos en una perspectiva de gran pragmatismo.

La Comisión plantea que la armonización de estos tributos ha de ser larga y compleja, especialmente por los problemas derivados de los ajustes en frontera en el caso de los artículos gravados por la imposición sobre consumos específicos.

Ante ese panorama, se propone un proceso gradual de armonización:

En la primera fase se tenderá a la unificación de las desgravaciones y la incorporación de algunos conceptos menos significativos al I.V.A.

La segunda fase, tiene como objetivo la supresión de aquellos tributos no aplicados con carácter general siempre que su recaudación -

sea de escasa entidad.

Por fin en una tercera fase, se prevé la armonización de los impuestos subsistentes y aproximación entre los diversos tipos impositivos. En este sentido, el Informe de la Comisión de 23 de febrero de 1.972 establece los cinco productos que deben mantenerse como objetos imponibles del gravamen que contemplamos. Son tabaco, alcoholes, cervezas, vino y productos petrolíferos. Asimismo, en el citado informe, se propugna la supresión del resto de los impuestos sobre consumos específicos existentes y su traspaso paulatino al campo del I.V.A.

La permanencia de los impuestos sobre consumos específicos apuntados, como se señalaba con anterioridad, se justifica en la orientación y control de ciertos consumos nocivos así como en su eficacia recaudatoria. Sin embargo, se observa en los países analizados, un predominio neto de la imposición sobre el tabaco y los productos petrolíferos.

Respecto al tema de los monopolios fiscales, parece que no existen específicas normas restrictivas en el marco de la Comunidad. Esta afirmación es avalada por su existencia sobre algunos de los artículos apuntados, en varios de los países miembros. Excepción hecha del monopolio fiscal que afecta a los productos derivados del petróleo, inexistente hoy en ninguno de los "Nueve", original por tanto en la realidad española.

2.4. Otros impuestos indirectos.

Aunque, según venimos repitiendo, son las figuras hasta ahora analizadas las que han de ser objeto de atención especial por nuestra parte, no queremos cerrar este capítulo sin hacer mención, aunque lógicamente más breve, a otros instrumentos de política fiscal que inciden también, de una u otra forma sobre la distribución de la renta por cuanto suponen alteraciones en el poder adquisitivo de los ingresos percibidos por los contribuyentes. Agrupamos en este epígrafe los impuestos indirectos no citados todavía, según el mismo esquema de análisis que venimos utilizando.

2.4.1. Imposición sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos

Esta figura impositiva española incluye en realidad dos hechos imponibles claramente diferenciados: las transferencias de bienes patrimoniales a título oneroso y la llamada imposición documental.

El primero de ellos supone un impuesto excluyente y complementario del general sobre tráfico de empresas, diferenciándose del mismo porque su objeto de imposición está constituido por bienes inmuebles, objeto de tráfico civil, operaciones, por tanto de carácter no habitual. Sin embargo, la experiencia muestra la dificultad en muchos casos de separar nítidamente el carácter

civil o mercantil de una transmisión, si es o no objeto "normal" de negocio, incluso el carácter mueble o inmueble de alguno de esos bienes objeto de transmisión.

A pesar de que en el Informe sobre el Sistema Tributario Español se califica este gravamen como uno de los más completos y perfectos desde el punto de vista jurídico y técnico tributario (con el dato adicional favorable de su abundante recaudación), es fácil destacar algunos defectos también presentes en el impuesto en cuestión: conjunto heterogéneo de figuras, ausencia de simplicidad con excesivas matizaciones pormenorizadas (posiblemente inevitables), falta de agilidad en su aplicación, complejo cuadro de desgravaciones, excesivo número (una vez más) de privilegios fiscales...

La reforma y adaptación de este impuesto va a venir expresamente exigida por la necesidad de contribuir a la libre circulación de capitales, principio básico en la CEE, y al cual esta imposición puede suponer un obstáculo. En todo caso, resulta de todo punto necesaria su coordinación con todo el conjunto del sistema tributario.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, nacido también en la Reforma del 64, aglutinó cuatro figuras preexistentes: el Impuesto sobre el Timbre, sobre Derechos -

Reales, sobre Emisión de Valores Mobiliarios y sobre Grandezas, Honores, etc.

La polémica en torno a esta figura se refiere a su propia naturaleza específica, más asimilable al concepto de tasa o de exacción parafiscal que al de impuesto. Sin embargo, como ahora veremos, figuras semejantes existen en los países europeos, incluso con mayor complejidad y casuística. Como en el caso anterior su coordinación con el resto del sistema es su camino de reforma.

Como se puede comprobar en el cuadro 2.11., las figuras presentes en la C.E.E., conciden en general entre sí y con nuestros impuestos sobre los mismos conceptos, a pesar de la falta de uniformidad que se denota. Los Derechos de registro, Los Impuestos sobre operaciones bursátiles, los Derechos de hipoteca y Derechos de Timbre guardan cierto paralelismo con nuestros Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Comunidad Europea, concede una gran importancia a estos gravámenes en cuanto que inciden sobre la circulación de capitales entre los Estados miembros. Estos impuestos, que se aplican en forma dispar por los distintos países, pueden provocar dobles imposiciones difíciles de evitar. Por otra parte, juegan un

Cuadro 2.11

Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales
y Derechos Documentados en la C.E.E.

I ALEMANIA	<p>1) <u>I. sobre Transmisiones onerosas de bienes inmuebles</u> - (transmisiones de bienes inmuebles por ventas, aportaciones a sociedades, etc.).</p> <p>2) <u>I. sobre la circulación de capitales.</u> a) <u>I. sobre aportaciones a sociedad.</u> b) <u>I. sobre operaciones bursátiles.</u></p> <p>3) <u>I. sobre las letras de cambio</u> (extensión de letras).</p>
II FRANCIA	<p>1) <u>Derechos de Registro</u> (transmisión de bienes, constitución de sociedades, aumento de capital, función, etc.).</p> <p>2) <u>I. sobre operaciones bursátiles</u> (compra y venta de valores mobiliarios).</p> <p>3) <u>Derechos de Timbre</u> (efectos autenticados, expedición - de ciertos documentos, efectos de comercio, etc.).</p>
III ITALIA	<p>1) <u>Derechos de Registro</u> (Transmisión de inmuebles, actos societarios, variación de capital social, emisión de obligaciones, etc. Tipo standard sobre la transferencia de propiedad inmueble: 8% del valor transferido. Impuesto limitado si la transacción esta sujeta al I.V.A.</p> <p>2) <u>Derechos de Hipoteca y Catastral</u> (Inscripción, renovación de cancelación de hipotecas así como la inscripción catastral. Restricción similar a la del impuesto anterior.</p> <p>3) <u>Derechos de Timbre</u> (Documentos en los que se formalicen los actos civiles, administrativos, judiciales y extrajudiciales). Suele ser la suma fija. En ocasiones, porcentaje de la obligación o derecho mencionado.</p>

Cuadro 2.11 (Cont.)

Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales
y Derechos Documentados en la C.E.E.

IV HOLANDA	<p>1) <u>Derechos de Registro</u> (Transmisión de inmuebles, actos societarios y ventas públicas de bienes inmuebles. Tipo general: 5%. Sólo en casos excepcionales es cargado en adición al I.V.A.</p> <p>2) <u>Derechos de Timbre</u>. Exigidos en relación a la dimensión del documento. Además: reconocimiento de deudas, arrendamiento, pólizas de seguros, títulos negociables, etc. Especialmente (1.972):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre primas de Seguro (%). - Impuesto sobre transacciones en el mercado de cambio - (0,12%).
V GRAN BRETAÑA IRLANDA, DINAMARCA	<ul style="list-style-type: none"> - Criterios semejantes a la imposición española. - Especial referencia al <u>Derecho de Timbre</u> (Grava acto o negocio jurídico. Transmisiones de propiedad, actos societarios, constitución de determinados derechos reales, diferentes documentos comerciales y administrativos, etc.). - Tasas variables según valor de las transacciones.
VI BELGICA	<p>1) <u>Derechos de Registro</u>. Transmisión de inmuebles, actos societarios y constitución de ciertos derechos reales.</p> <p>2) <u>Derechos de Hipoteca</u>: Inscripción o renovación de hipotecas sobre inmuebles.</p> <p>3) <u>Imp. sobre operaciones bursátiles</u>: Venta, Compra o Transmisión de títulos con intervención de intermediario profesional. Tipo general: 0,35%. Tipos reducidos para determinados supuestos.</p> <p>4) <u>I. sobre títulos cotizados en Bolsa</u>: Admisión a cotización de acciones, obligaciones y fondos públicos de carácter anual, el tipo general es el 0,42%.</p> <p>5) <u>Derechos de Timbre</u>: (Actos notariados, efectos de comercio, etc., generalmente no gravados por el I.V.A.</p>

Cuadro 2.11 (Cont.)

Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales
y Derechos Documentados en la C.E.E.

VII LUXEMBURGO

- 1) Derechos de Registro (Transmisiones de inmuebles, actos= societarios, emisiones de títulos, aportaciones a título oneroso, etc.).
- 2) Derechos de Hipoteca (Inscripción y renovación de ins - crpción de hipotecas inmobiliarias, transcripción de - otros derechos reales inmobiliarios).
- 3) Derechos de Timbre (Efectos de comercio, diversos docu - mentos privados, documentos destinados a actos públicos= y privados, etc.).
- 4) Derechos de Seguros de Incendio y otros seguros.

cierto papel en cuanto instrumentos correctores y complementarios de los impuestos directos sobre productos y la renta personal.

Es por eso por lo que el Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E. propone un proceso profundo de armonización de los impuestos - que afectan a la constitución de sociedades, aumentos de capital, emisiones de acciones y operaciones bursátiles.

Tal proceso consistiría en reducir, en una primera fase, los impuestos indirectos que incidan sobre la libre circulación de capitales en la C.E.E. En una segunda fase, esos impuestos deberían suprimirse gradualmente. Pero para ello sería preciso una sensible armonización de la imposición sobre movimientos de capital de forma que empresarios y ahorradores tuvieran condiciones fiscales uniformes en las inversiones directas o reales y en las inversiones financieras en valores mobiliarios. Mientras se alcanzase la unificación de figuras impositivas habría que pensar en reformas parciales progresivas.

Quizás la primera norma dictada por la Comunidad en materia de los impuestos contemplados, es la directriz de 17 de julio de 1969 que afecta a los siguientes impuestos:

- 1) Impuesto sobre las aportaciones a las sociedades de capital.
- 2) Impuesto de timbre sobre la emisión de títulos.
- 3) Impuesto de timbre sobre la introducción o emisión en el mer
cado nacional de títulos extranjeros.
- 4) Otros Impuestos indirectos de similares características.

En tal Directriz se establecen una serie de determinaciones:

- Los Estados percibirán un impuesto armonizado sobre las aportaciones de las sociedades de capitales o sociedades con fines lucrativos en general. Tal gravamen se aplicará en el país donde tenga su sede la sociedad sujeta e incidirá sobre toda una serie de actos societarios.
- Los Estados miembros no percibirán ningún otro impuestos, sobre las operaciones enumeradas en relación al gravamen anterior, ni por inscripción en el registro ni por cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad.
- Los Estados no someterán a ninguna imposición: 1) la creación emisión, admisión en Bolsa, negociación de acciones, participaciones u otros títulos de similar naturaleza. 2) los emprés

titos emitidos en forma de obligaciones y todas las formalidades referentes a ellos sí como las actuaciones relacionadas - con la bolsa.

Por derogación de los dos apartados anteriores, se establecen - una serie de impuestos a recaudar por los Estados miembros, como impuestos sobre la transmisión de bienes, impuestos referentes a hipotecas. Impuestos de carácter remuneratorio e impuesto sobre el valor añadido.

La Directriz de 17 de julio de 1.969, fué un primer paso para - suprimir los obstáculos fiscales a la libre circulación de capitales. Con ella, se suprimen los impuestos de timbre y se armonizan los gravámenes sobre aportaciones a las sociedades de capital.

Posteriormente, el 9 de abril de 1.973 se publican dos nuevas - directrices del Consejo en el ánimo de ampliar y completar la - disposición del año 69, estableciendo básicamente un tipo reducido unificado para gravar las aportaciones sociales en la idea de avanzar en el camino de la armonización y unificación de criterios, así como una serie de elementos complementarios del impuesto establecido por la directriz del 69.

Así pues, tras la publicación de las diversas directrices, la -
situación respecto a las figuras analizadas es:

- Supresión de los impuestos de timbre que gravan la emisión de
títulos en el país de emisión o la puesta en circulación en -
un país de títulos extranjeros.
- Armonización de impuestos sobre las aportaciones a las socie-
dades y aplicación de tipos reducidos compatibles con los pro-
blemas recaudatorios como una línea de avance hacia la supre-
sión de estos gravámenes.
- Por último, respecto a la imposición sobre las operaciones -
bursátiles, la Comisión, considera de la misma forma, que de-
be tenderse a su supresión o, en su defecto, al establecimien-
to de tipos impositivos uniformes.

2.4.2. Imposición sobre el comercio exterior

Resulta evidente la incidencia sobre los consumidores de los -
gravámenes (positivos y negativos) que recaen sobre las mercan-
cías en su tráfico internacional. Sin embargo, en buen número -
de casos, su estructuración responde mucho más a criterios de -
política económica en general, y comercial en especial, que a -

razones o argumentos fiscales. Sus concreciones resultan así mucho más fluidas y cambiantes que el resto de los Ingresos Públicos. Así, la integración de España en áreas económicas y comerciales más amplias conllevaría una profunda revisión de aranceles, según el resultado de las prolongadas negociaciones en curso. Justifícase de esta forma la esquemática atención que dedicamos a este tema.

Los impuestos y cargas que afectan al comercio exterior pueden distinguirse en una primera aproximación según incidan sobre la importación de bienes y servicios o sobre la exportación.

a) Gravámenes sobre la importación:

Dentro del campo de la importación a su vez suelen hacerse las siguientes subdivisiones:

1) Impuestos que inciden sobre la importación definitiva

- | | | | | | |
|--------------------|---|---|--------------------|---|--|
| - Renta de aduanas | { | <ul style="list-style-type: none"> - Derechos arancelarios de Importación - Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. - Derechos e Impuestos de finalidad compensatoria percibidos en ocasión del tráfico exterior | | | |
| | | <table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: middle; padding-right: 10px;">- Derechos Menores</td> <td style="font-size: 4em; vertical-align: middle; padding-right: 10px;">{</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> - Derechos de Almacenaje y Depósito. - Productos de Venta de Mercancías Abandonadas. - Multas. </td> </tr> </table> | - Derechos Menores | { | <ul style="list-style-type: none"> - Derechos de Almacenaje y Depósito. - Productos de Venta de Mercancías Abandonadas. - Multas. |
| - Derechos Menores | { | <ul style="list-style-type: none"> - Derechos de Almacenaje y Depósito. - Productos de Venta de Mercancías Abandonadas. - Multas. | | | |

- Otros impuestos {
 - Impuesto sobre el Lujo.
 - Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.

- Otros Tributos {
 - Derechos Consulares.
 - Arbitrios de Puestos Francos.
 - Arbitrios sobre el algodón y la seda
 - Trámites y sobre abonos anticriptográficos y azufre de usos agrícolas.

Del total de figuras expuestas únicamente tienen cierto interés los Derechos Arancelarios de Importación y la Imposición sobre Gravámenes Interiores que vemos a grandes rasgos.

Los Derechos Arancelarios de Importación suponen la parte fundamental en cuanto a volumen recaudatorio de toda la imposición sobre el comercio exterior. La importación para el consumo interior no viene definida como tal en ningún texto legal. En general se suele optar por la identificación entre importación y entrada de mercancías en el país. De esta manera, no se distingue entre la importación definitiva y la temporal y transitoria. El hecho imponible en los derechos arancelarios son todas las mercancías importadas sea cual sea el fin a que se destinen y sea quien sea el importador, dentro de las fronteras del Territorio Nacional.

El Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores sustituye en 1.964 al impuesto denominado Derecho Fiscal a la Importación y tiene por objeto no asegurar en frontera la igualdad de la carga tributaria de los bienes importados con respecto a los producidos en el interior del país. En este sentido, es un tributo compuesto por la suma de aquellos impuestos que gravan indirectamente la producción en España.

2) Gravámenes especiales de Importación

Se incluyen bajo este epígrafe, aquellos gravámenes que inciden sobre mercancías que entran en el país pero sólo temporalmente, de forma, que pasado cierto plazo vuelven a salir de nuestras fronteras para dirigirse a su destino.

Las tres principales figuras de gravámenes especiales son la llamada imposición temporal, el tránsito y el tráfico de perfeccionamiento activo. En especial el gravamen que incide sobre esta última figura se establece más por motivaciones comerciales que por razones estrictamente fiscales. Se pretende con ella, por medio de una vía indirecta, fomentar la exportación de productos elaborados en el país.

El Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores sustituye en 1.964 al impuesto denominado Derecho Fiscal a la Importación y tiene por objeto no asegurar en frontera la igualdad de la carga tributaria de los bienes importados con respecto a los producidos en el interior del país. En este sentido, es un tributo compuesto por la suma de aquellos impuestos que gravan indirectamente la producción en España.

2) Gravámenes especiales de Importación

Se incluyen bajo este epígrafe, aquellos gravámenes que inciden sobre mercancías que entran en el país pero sólo temporalmente, de forma, que pasado cierto plazo vuelven a salir de nuestras fronteras para dirigirse a su destino.

Las tres principales figuras de gravámenes especiales son la llamada imposición temporal, el tránsito y el tráfico de perfeccionamiento activo. En especial el gravamen que incide sobre esta última figura se establece más por motivaciones comerciales que por razones estrictamente fiscales. Se pretende con ella, por medio de una vía indirecta, fomentar la exportación de productos elaborados en el país.

b) Impuestos a la exportación

La exportación, en cuanto actividad beneficiosa para el país originario, no solamente no suele ser gravada, sino que, es corriente el establecimiento de una serie de medidas de diversa índole, encaminadas a fomentar y promover la exportación.

Como sucede con la importación, tampoco existe una definición legal sobre el concepto de exportación, si bien, lógicamente se identifica con la salida de mercancías generalmente con carácter definitivo.

En esta ocasión los sujetos de la obligación jurídica tributaria, cambian de modo que ahora es el Estado el deudor, siendo la otra parte aquellas personas naturales o jurídicas que exporten sus mercancías a países extranjeros.

Precisamente por ello la incidencia sobre el consumidor español es mínima y, en todo caso, indirecta.

2.5. Otros instrumentos de política Fiscal

Pero, como venimos diciendo, no solo los impuestos tradicionalmente - clasificados como indirectos inciden sobre los precios de bienes y ser vicios, sobre, en último término, las rentas reales de los consumido - res. Podríamos afirmar que cualquier otro instrumento que implique pa - ra las empresas un pago o un ingreso en sus relaciones con la Hacienda Pública, implica una alteración de su cuadro contable general y, nor - malmente, de su política de precios. Sin entrar a fondo en su análisis pues ya hemos delimitado reiteradamente el objeto central de nuestro - análisis, no queremos dejar sin citar los más característicos.

2.5.1. La Seguridad Social

El primer puesto, por su importancia cuantitativa y cualitati - va, ha de reservarse de forma indiscutible a la Seguridad So - cial. Porque sus efectos redistributivos se producen tanto por= sus ingresos, las contribuciones a la misma, como por sus gas - tos directos, prestaciones en general.

Desde la implantación, en 1.908, de unos seguros voluntarios de trabajo, gestionados por el Instituto Nacional de Previsión - creado a tal fin, hasta la situación actual, la Seguridad So - cial española ha recorrido un largo camino de formación y conso

lidación, siendo tal vez su fecha más significativa la de 1.966 cuando se promulga la Ley de Bases de la Seguridad Social, en la que se recogen los presupuestos para la organización actual de la Seguridad Social. No obstante, es en 1.974 cuando se publica el Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social sobre la base de las leyes de 1.966 y 1.972.

En el sistema unificado hoy vigente quedan incorporadas las distintas prestaciones económicas y sociales (paro, viudedad, accidentes de trabajo, ayuda familiar, incapacidad laboral, enfermedad, jubilación, etc...). Siguiendo a Prada Gayoso (18), los caracteres más significativos de nuestro sistema de Seguridad Social son:

- La eliminación de la iniciativa privada y, por tanto, de toda idea de lucro.
- Unificación a nivel superior, compatible con cierta fragmentación a nivel de gestión (Mutuas y Mutualidades Laborales).
- Paulatina ampliación del campo de beneficiarios, que debe alcanzar próximamente a la totalidad de la población.
- En el aspecto financiero, sistema fundamentalmente actuarial y no de reparto mutual (o social) de unas cargas o costes de

servicios prestados. Desde otro punto de vista, excedentes fi
nancieros sistemáticos y por lo tanto, ahorro forzoso impues-
to a los trabajadores.

Para comprobar la importancia creciente de la Seguridad Social=
en cuanto a volumen de sus presupuestos y en comparación con -
los Presupuestos del Estado y algunas variables macroeconómicas
significativas, contamos con el cuadro 2.12. De las cifras reco-
gidas en la 3.^a columna se desprende cómo la evolución porcen -
tual de los gastos de la Seguridad Social sigue una marcha des-
cendente desde 1.960, que alcanza un punto culminante en 1.966.
El elevado porcentaje de 1.960 tiene mucho que ver con la dismi-
nución de gastos de las Administraciones Públicas, consecuencia
del Plan de Estabilización diseñado y puesto en práctica al fi-
nal de la década anterior.

A partir de 1.967, la progresión creciente de los gastos de la=
Seguridad Social es la nota dominante, hasta el punto de alcan-
zar en 1.976 un porcentaje superior al 90% respecto a los gas -
tos del Estado, manteniéndose después a ese nivel. La década de
los 70 supone la expansión de la Seguridad Social. Desde 1.966,
hasta nuestros días, se ha doblado con creces el porcentaje que
relaciona el gasto de la Seguridad Social con el del Estado. En
la misma forma, la proporción respecto de los gastos totales de
las Administraciones Públicas se acercan ya al 45% y pudiera -

Gastos de la Seguridad Social y Relaciones

Partidas Años	I Gastos S.S.	II Gastos Estado	% I/II	III Gastos Admon. Public.	% I/III	IV P.I.B. a.c.f.	% III/IV	% I/IV
1.960	38.500(")	66.900	57,5	119.400	32,24	620.990	19,23	6,20
1.963	53.700(")	115.000	46,7	187.700	28,61	964.380	19,46	5,57
1.966	81.700(")	189.800	40,0	292.100	27,9	1.483.630	19,69	5,51
1.968	115.700	253.500	45,6	390.600	29,6	1.811.930	21,56	6,39
1.970	175.600	330.700	53,1	530.400	33,1	2.424.400	21,90	7,24
1.971	221.606	362.145	58,7	602.524	36,7	2.759.800	21,33	8,03
1.972	287.567	430.918 -	66,7	738.764	38,9	3.231.300	22,86	8,90
1.973	354.000	541.198	65,4	922.847	38,3	2.894.800	23,69	9,09
1.974	456.770	622.731	73,3	1.099.567	41,5	4.772.800	22,94	9,53
1.975	592.788	748.751	79,2	1.379.817	42,9	5.653.200	24,41	10,49
1.976	720.000	785.000	91,7	1.625.300	44,3	6.689.900	24,29	10,76
1.977	864.200	967.300	89,3	2.042.000	42,3	8.391.400	24,33	10,30
1.978	1.281.600	1.433.700	89,4	2.906.400	44,1	-	-	-

(") Ajustado con la incorporación del Plus Familiar

Fuente: I.N.E. - Cuentas de las Administraciones Públicas,
I.N.E. "National Accounts of O.E.C.E. countries" e
Informe Anual del Banco de España, 1.976 y 1.977 -
Presupuestos de Estado y Seguridad Social.

ocurrir, de mantenerse el sistema, que en un futuro no muy leja no pasara a ser el principal agente de la Administración Pública. Los gastos totales de las Administraciones Públicas, vienen a significar, en la actualidad, una cuarta parte de la cifra - del P.I.B. del país. De ese porcentaje, casi la mitad corresponde al gasto de la Seguridad Social.

Como podemos comprobar en el cuadro, columna octava, hasta 1.967 se nota, tomando como punto origen de comparación 1.960, una leve disminución de los gastos en Seguridad Social, con respecto - al P.I.B. Desde esa fecha, el crecimiento del porcentaje es vertiginoso, hasta llegar a doblarse en un plazo inferior a diez - años.

De la comparación de estos porcentajes con los similares de los= países del Mercado Común, se puede llegar a la conclusión de un= acercamiento progresivo en lo que concierne a la importancia de= la Seguridad Social respecto al total del gasto público. En efecto, tal porcentaje en España pasó de cerca del 27% en la mitad - de la década de los 60, a más del 40% diez años después. En fe - chas similares, la evolución media aproximada de los países de - la Comunidad Europea pasó de un 34% al 40%. Como vemos, la situación actual puede ser homologada con la del resto de países de - nuestro área. No así el porcentaje de partida que refleja cierta

diferencia. El mayor crecimiento de las cifras españolas respecto al paulatino aumento de los gastos de Seguridad Social en Europa, refleja un mayor esfuerzo de aproximación y, como contrapartida, un crecimiento inarmónico, frecuente causa de tensiones de distinta índole.

Si matizamos las comparaciones con las cifras respectivas del P.I.B. de los distintos países, la diferencia es mayor. Mientras en España el porcentaje se encuentra en torno al 10%, en los países europeos similares, este porcentaje viene a ser, como media aproximada, un 14% del P.I.B., superando ampliamente ésta, países como Alemania y Holanda, que alcanzan porcentajes de hasta un 17%. Podríamos concluir, pues, que a pesar del crecimiento acelerado de la Seguridad Social, su volumen es aún insuficiente si lo comparamos con los países desarrollados de Europa Occidental (19).

En lo que respecta a los ingresos, la gran mayoría de los que componen la Seguridad Social son ingresos corrientes siendo escasas y aisladas las transferencias de capital. En muchas ocasiones, los gastos de capital son financiados con el ahorro resultante de las operaciones corrientes. La aceleración en el crecimiento de los ingresos ha sido una lógica consecuencia de la expansión del gasto y de la propia Seguridad Social que, como señalábamos anteriormente, se produjo en la década de los

60. En el último período, el crecimiento de los ingresos ha ro-
zado el 25% de aumento anual acumulativo.

Como se expresa en el cuadro 2.13., las cotizaciones de empre-
sas y trabajadores constituyen la base de los ingresos de la Se-
guridad Social. El porcentaje que representan sobre la cifra to-
tal de ingresos no ha sido inferior, en los últimos años al -
90%. La disminución de este porcentaje desde 1.970 puede expli-
carse parcialmente por el establecimiento, a partir de esa fe-
cha de impuestos indirectos a favor de la Seguridad Social, así
como por el aumento de las transferencias del Estado que sin al-
canzar porcentajes de importancia, crecen a partir de aquella -
fecha. Sin embargo, esa tendencia parece cambiar de signo de -
nuevo en 1.975, año en el que aumenta proporcionalmente el pa-
pel de las cotizaciones a costa en buena parte de las transfe-
rencias del Estado. Los "pactos de la Moncloa" han exigido reto-
mar aquella tendencia y en los Presupuestos para 1.978 la apor-
tación estatal se triplica, colocándose en un todavía bajo 8% -
del total de ingresos corrientes.

La puesta en práctica de la Ley de 1.972 de "Financiación y per-
feccionamiento de la Seguridad Social", por la que se pretende=
ajustar las cotizaciones a los niveles de salarios reales, va a
incrementar sensiblemente estos porcentajes así como los volúme-
nes totales de ingresos. Sin embargo, a pesar de las fórmulas -

Cuadro 2.13

Ingresos Corrientes de la Seguridad Social

AÑOS		1.960 (x)	1.966 (x)	1.970	1.971	1.972	1.973	1.974	1.975	1.976	1.977	1.978
Origen												
1.	Ingresos de la propiedad de - la empresa.	1.100	2.700	5.246,6	5.324,4	5.436,3	5.609,1	5.602,8	5.838,7	10.000	10.200	3.885,6
2.	Impuestos indi <u>rectos</u> .	-	-	-	2.086,7	2.930,5	3.795,2	5.961,9	4.890,1	5.100	5.900	13.517,1
3.	Contribuciones a la Seg. So - cial.	39.900	79.900	163.703,3	201.158,2	262.495,8	327.803,3	412.700,6	556.213,3	604.100	819.200	1.138.540,2
3.1.	Empresas	31.920	62.920	132.874,9	159.775,3	209.775,3	273.066,8	334.320,8	452.827,4	-	-	-
3.2.	Familias	7.980	15.980	30.828,4	41.547,9	52.720,5	64.763,5	78.379,8	103.385,9	-	-	-
4.	Transferencias del sector pú- blico.	1.000	1.200	9.023,5	13.037,1	16.704,2	19.535,5	32.824,4	25.845,6	29.400	29.000	100.197,6
5.	Total	42.000	83.800	177.973,4	221.606,8	287.566,8	356.770,1	457.089,7	592.787,7	648.700	864.300	1.256.140,5
6.	(%) 3/5	95%	95,35%	91,98%	90,77%	91,28%	91,89%	90,29%	93,83%	93,12%	94,78	90,64
7.	(%) 4/5	2,38%	1,43%	5,07%	5,80%	5,81%	5,48%	7,18%	4,36%	4,53	3,36	7,98

(x) Cifras ajustadas con el Plus Familiar

Fuente: Cuentas de las Administraciones Públicas.
76-77-78 - Presupuestos.

transitorias ideadas (matización de la base tarifada con la base complementaria) el retraso de la entrada en vigor de aquella norma, pone de manifiesto no sólo la dificultad de su aplicación, en cuanto al veraz conocimiento de los salarios reales, sino sobre todo las graves consecuencias económicas que podrían provocarse. Unicamente sería viable la puesta en vigor de la Ley del 72, si paralelamente se rebajaran los tipos de cotización, para lo cual, sería indispensable la participación del Estado en la cobertura de las diferencias.

Los elevados niveles que alcanzan las cotizaciones de empresas y trabajadores hacen de la Seguridad Social uno de los principales impuestos que deben satisfacer los ciudadanos. Es, además, en su configuración actual, un elemento claramente desincentivador de la inversión, favorecedor del fraude y de carácter inflacionista para la economía. Su carácter se asimila a un impuesto sobre las nóminas con obvios efectos negativos sobre el empleo.

Ninguno de los países europeos homologables alcanzan proporciones tan altas de las cotizaciones sobre el total de ingresos de la Seguridad Social. La media de los países de la CEE se sitúa en torno al 80%, y tan sólo Francia supera levemente el 85%. Como contrapartida, la participación del Estado en la financiación de la Seguridad Social es, en los países europeos muy supe

rior a la española (alrededor del 20%, llegando en algunos países a porcentajes superiores al 25%).

Por lo que respecta a la participación de empresas y trabajadores en el volumen de cotizaciones también existen ciertas diferencias entre el caso español y los respectivos de los países europeos. La distribución en España se sitúa, aproximadamente entre un 80% correspondiente a las empresas y un 20% que deben cotizar directamente los trabajadores. En los países integrantes de la Comunidad europea, salvo el caso de Italia, más equparable al español, la distribución viene a ser del 70% y 30% correspondiente a empresas y trabajadores respectivamente.

En general, puede apreciarse que los crecimientos de los ingresos, acelerados en los últimos años, significan un acercamiento a los niveles europeos pero, como señalábamos con importantes diferencias respecto a su estructura. Si las cifras globales empleadas, se matizan relacionándolas con los respectivos P.I.B. de los diferentes países, la separación se hace mayor.

En todo caso, y en lo que respecta al concreto tema de redistribución de rentas, hemos de coincidir con la prácticamente unánime opinión de que estas contribuciones (más aún siendo tan elevadas como en el caso español) implican una fuerte regresivi -

dad. En la parte soportada por los trabajadores porque no coinciden todavía con salarios reales y porque la existencia de un tope máximo ha venido conllevando un evidente efecto regresivo, similar (pero a la inversa) al generado por la existencia de un mínimo exento en un impuesto personal: un "máximo exento" implica contribuciones proporcionalmente menores cuanto más elevada es la base sobre la que, al menos teóricamente, debería aplicarse.

En lo que respecta a la más importante porción, la soportada - por las empresas es clara su consideración práctica como un coste que se traslada en una doble dirección: hacia atrás por cuanto anima la sustitución de mano de obra en favor de una más intensiva utilización del capital y desanima alzas salariales con efectos multiplicadores de gastos en virtud del paralelo crecimiento de la obligación contributiva.

Pero los efectos anteriores intentan fundamentalmente evitar - ese incremento artificial de los costes que genera la Seguridad Social. Cuando ello no se consigue, como ha de suceder normalmente, la auténtica traslación se producirá hacia adelante, hacia los precios finales, hacia el consumidor. Las contribuciones que recaen sobre los empresarios implican así un impuesto - indirecto solapado (con la particularidad de que no sólo no es=

neutral sino que perjudica precisamente el empleo) que acaba incidendo sobre el nivel de rentas reales de los contribuyentes.

Por todo ello y considerando que las prestaciones de la Seguridad Social son ya en nuestros días gastos irrenunciables para cualquier Estado progresivo, parece lógico recomendar la progresiva disminución de estas contribuciones, sustituyendo las co-rrespondientes ingresos a través de la imposición indirecta normal, más correctamente tecnificada y no generadora de gastos organizativos como los que actualmente requiere el Instituto Na-cional de Previsión. Pero entrar a fondo en este tema desbordaría, una vez más, los objetivos que en este trabajo nos hemos propuesto.

2.5.2. El impuesto sobre la renta de sociedades

Muy similares razonamientos, con las lógicas variaciones, nos sugiere el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades (20). In-cluído unánimemente, en doctrina y práctica, entre los impues-tos directos (pues, formalmente, recae sobre una "renta"), su importancia es evidente, aunque sólo fuere por las cifras de recaudación. El cuadro 2.14. nos ofrece las correspondientes a la realidad española. La aparente pérdida de peso dentro de la im-

Cuadro 2.14: Importancia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

Año	Recaudación (10 ⁹ pesetas)	% Imp. Directa	% Total Ingresos Impositivos
1.967	18,7	32,98	10,09
1.968	19,8	32,62	9,89
1.969	25,2	34,85	10,43
1.970	27,2	33,17	9,89
1.971	31,7	32,12	10,24
1.972	37,3	31,72	10,05
1.973	45,8	31,03	9,88
1.974	57,5	30,33	10,86
1.975	69,4	28,17	10,92
1.976	77,5	24,60	10,10
1.977	89,9	21,70	9,04
1.978	129,4	22,8	11,18

Fuente: Ministerio de Hacienda: "Resúmenes comparativos de ingresos y pagos".

1.978: Presupuestos Generales del Estado.

posición directa responde tan sólo al espectacular crecimiento del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal pues, como manifiesta la última columna, el porcentaje respecto al total de ingresos impositivos se mantiene con inusual regularidad entorno y levemente por encima del 10%. Importancia similar ocupa en la mayor parte de los sistemas fiscales occidentales.

Sin embargo, dista de ser un impuesto indiscutido. La crítica fundamental se refiere a la imposibilidad de que, de hecho, exista otro contribuyente distinto de la persona física, de los individuos. Hacer recaer formalmente un impuesto sobre un sujeto jurídico pero no físico supone en todo caso una incidencia efectiva en determinadas personas físicas. Y ahí está precisamente la base del debate: en la delimitación de esas personas, en la localización del contribuyente efectivo. No queremos caer en la muy atrayente tentación de desarrollar a fondo tan importante polémica, pero permítasenos al menos resumir brevemente los planteamientos fundamentales al respecto. Se verá que por la visión que consideramos válida se justifica la referencia a esta figura impositiva en el marco del presente trabajo.

Obviamente, ante la presencia de un impuesto sobre los beneficios (marginaremos la inapelable crítica, desde una perspectiva económica, no jurídica, de lo irrelevante de la forma societaria en cuanto a configurar un impuesto específico) caben tres -

actitudes básicas: su traslación hacia atrás o hacia adelante o su no traslación.

En este último caso, la carga recaería sobre los socios por - cuanto disminuirían necesariamente o los dividendos (menor renta) o las reservas (menor patrimonio), si no ambos a la vez. - Sin embargo, partimos del supuesto de que estos contribuyentes= intentarán evitar la carga tributaria, procurando trasladarla.= De la misma forma que antes, un primer medio de compensar ese - nuevo "coste" que es el impuesto, sería procurar minorar los - restantes, siendo normalmente el salarial el más accesible. En= condiciones normales de negociación colectiva tal tarea no pare= ce fácil en absoluto. Lógicamente, los trabajadores son reacios a soportar cargas sobre sus salarios (I.R.T.P., Seguridad So - cial...) ¿cuánto más no lo serán si esas cargas pertenecen le - galmente a otros?. Como se ha señalado, no obstante, caso de - que los trabajadores participen en los beneficios sociales, es= evidente que (a efectos fiscales) su situación es similar a la= descrita para los accionistas respecto a los dividendos. Pero - no es del todo propio hablar aquí de traslación hacia atrás.

La posibilidad de traslación a los precios era herejía inacepta= ble para el esquema neoclásico. Aunque volveremos más adelante= sobre estos problemas, es cierto que al afirmar la concordancia entre precio y coste marginal, el impuesto no altera éste, al -

menos a corto plazo. No cabe, pues, desde esta perspectiva el -
reajuste de precios.

Sin embargo, varios autores han hecho constar que el precio -
"normal" marshalliano incluye no sólo costes en sentido estricto sino también un nivel "normal" de beneficios que incluirá, -
en su caso, la retribución gerencial y la remuneración del capital empresarial. En este supuesto, inicialmente enunciado en re-
lación con la delimitación de la base del impuesto, se está de-
hecho aceptando la crítica fundamental del esquema neoclásico -
de incidencia: el comportamiento empresarial se basa fundamen-
talmente en el análisis de costes medios, desconociendo o des-
preciando esa supuesta relación de precio y coste marginal. En-
esos costes medios se incluyen todos los impuestos y sobre los=
mismos se aplica el margen de beneficio. Volveremos sobre ello.

De ser esto cierto y nos inclinamos por afirmarlo, la trasla -
ción hacia los precios en poco diferirá de la que hayamos de es-
tudiar para el resto de los impuestos abonados inicialmente por
las empresas.

O, en otras palabras, el Impuesto sobre la Renta de las Sociedad
des, formal y teóricamente directo, se equipara en sus efectos=
a un impuesto indirecto soportado por los demandantes de los -

productos generados por dichas Sociedades. Porque la polémica - está lejos de aclararse, porque universalmente esta figura es - incluida entre los impuestos directos... hemos optado por su exclusión de un más pormenorizado análisis en este trabajo. Pero= no queríamos dejar sin mención este más que probable efecto sobre las rentas reales de los contribuyentes. Efecto que obligaría a revisar muchos planteamientos, más demagógicos que científicos, en favor de la elevación de este Impuesto en pro de la - equidad.

2.5.3. Aproximación al gasto público

Ese mismo argumento nos obliga también a intentar una somera - aproximación al Gasto Público.

Resulta ya tópico comentar el abandono tradicional en que los - estudiosos de la Hacienda Pública han incurrido en cuanto al - tratamiento de esta importante parcela. Ciertamente es que en los últimos tiempos, en la que podríamos llamar Hacienda Pública Moderna, se ha tomado conciencia de tal laguna y han aparecido - abundantes intentos "en busca del tiempo perdido". Sin embargo, la relativa modernidad de los mismos, la base empírica deslavada e insuficiente, las dificultades de comparaciones internacionales, o, incluso, entre momentos disintos del mismo país, -

siguen obligando a reconocer el retraso en que nos encontramos= respecto a esta materia, debiendo contentarnos (y de ahí el sub rayado anterior) con aproximaciones a la misma.

Una de las más importantes razones de esta marginación es la - tradicional desconfianza hacia el Gasto Público, hacia el inter vencionismo estatal. Si los más clásicos manchesterianos no du- daban en manifestarlo así y defenderlo públicamente, autores - más modernos suelen mostrarse teóricamente en desacuerdo con - tal línea de pensamiento, pero siguen trasluciendo en abundante número de casos una subconsciente animadversión hacia el Gasto= Público, hacia esa utilización de recursos colectivos fuera del marco óptimo que es el mercado. Resulta significativo, en este= sentido, examinar buen número de trabajos sobre el tema. Una im portante corriente de investigación que, partiendo de Wagner - (aún reconociendo en éste una filosofía pro-intervencionista) - encuentra en Peacock y Wiseman sus más cualificados representan tes, se ha dirigido a buscar las razones de la creciente impor- tancia del Gasto Público... y no puede por menos de resultar ex traño que la más pausable explicación hallada haga referencia a conmociones sociales y guerras. Como si sólo ante circunstan - cias anormales cupiera comprender tales "renuncias " a situacio- nes óptimas. En cambio es frecuente encontrar resistencias a ad mitir el hecho tan simple de que el mayor nivel de desarrollo - económico viene acompañado de una creciente participación del -

Sector Público, posiblemente en razón a que las necesidades públicas tienen una cierta consideración de superiores, aumentando por tanto su demanda en mayor, poco mayor, proporción que la renta.

Es cierto también que factores de tipo político, escalas de valores dominantes en unos u otros países, en unos u otros momentos, influyen de manera decisiva en las decisiones de Gasto Público. Muchos autores han argüido tal característica para justificar su silencio al respecto: ante un fenómeno fundamentalmente político el estudioso, el científico, poco tiene que decir.= No obstante, debemos llamar la atención sobre la presencia de - juicios de valor inevitables en cualquiera de los aspectos contemplados por la Hacienda Pública. La pretendida neutralidad de la ciencia es utopía inalcanzable en cualquier intento de acercarse a realidades sociales donde están presentes intereses divergentes, contradictorios en gran número de casos. Tomar partido es consecuencia inevitable, so pena de caer en exposiciones= enunciativas de escaso valor.

Reconociéndolo, nos vemos obligados por esa misma causa a mostrar una especial modestia en el tratamiento del tema. Intentar un estudio positivo y normativo, a fondo del Gasto Público en - España acabaría llevándonos a la elaboración de un auténtico - programa político de gobierno. Y tal no es evidentemente el ob-

jetivo de este trabajo. Pero tampoco podemos guardar total silencio desde la perspectiva que nos hemos propuesto. Porque todos aquellos Gastos que inciden sobre el mercado (y habría que preguntarse si hay alguno que no lo haga), que subvencionan productos o actividades que incrementan la oferta de determinados bienes o incluso la absorben por completo... suponen evidentes alteraciones de las rentas reales de los sujetos. Si ello es evidente para las transferencias directas a las empresas, que en Contabilidad Nacional reciben un tratamiento equiparado a un "impuesto indirecto negativo" no lo es menos para el Gasto Público en Vivienda, Sanidad y Educación, por citar los tres casos más típicos y significativos. Se explica así el hecho de que consideremos necesaria hacer una referencia, por somera que esta sea a esta utilización de los Fondos Públicos. El anterior epígrafe dedicado a la Seguridad Social nos aconseja reducirnos ahora a los aspectos de Vivienda y Educación. En puridad, solo tomándolos en cuenta podríamos hallar la carga fiscal neta de la imposición indirecta o, en otras palabras, de la actuación del Sector Público sobre las rentas reales de los ciudadanos. En aras a la necesaria concreción de todo trabajo de este tipo y, una vez más, a ese límite objetivo que nos hemos marcado al circunscribirnos a la imposición indirecta, hemos de conformarnos con las páginas siguientes aún reconociendo, reiteramos, la trascendencia del tema.

Efectivamente, la importancia de cómo se utilicen los recursos públicos no puede minimizarse pues de nada serviría una tributación progresiva si el Gasto Público beneficiara tan sólo a un reducido núcleo de intereses. A la inversa, un sistema proporcional, incluso regresivo, podría suceder se viera compensado con creces a través de un gasto "social" en extremo. El Gasto Público es instrumento básico de política económica (crecimiento y asignación de recursos, estabilidad, compensación de desequilibrios...) que en numerosas ocasiones no puede contemplar el fin distributivo por exigencias de una mayor eficacia económica. La presencia de un importante volumen de gastos corrientes de escasa o nula discrecionalidad tampoco favorece esa acción correctora. Pensemos, además, que el Gasto Público debe en caminarsse más a alterar, igualando, las rentas reales que las monetarias: la subvención o ayuda directa debe dejar paso a una oferta gratuita, o bajo precios políticos, de todo un amplio conjunto de bienes considerados como de primera necesidad o de auténtico "interés preferente". El control de rentas monetarias, de modo que los desequilibrios no superen límites admisibles, es tarea que compete al sistema tributario.

Medir cuál sea el efecto redistributivo del Gasto es tarea harto más difícil que la que pueda intentarse para el Ingreso. La insuficiencia informativa es aquí todavía mayor. Y los efectos redistributivos de un gasto concreto mucho más difusos, discutibles, y, en todo caso, difíciles de cuantificar.

A nivel muy genérico y global, es corriente utilizar el esquema de R. Musgrave que él mismo reconoce insuficiente, imputando - los diversos gastos presupuestarios a una de las tres ramas por él definidas: asignación de recursos, estabilidad y distribu - ción de la renta. La llamada clasificación funcional de los Gastos del Estado que incorpora el Presupuesto divide aquellos en tres grandes grupos: actividades de carácter general, activida - des sociales y para la comunidad y actividades económicas. Atri - buir al segundo grupo un papel redistributivo "per se", como - tantas veces se afirma por parte del mismo Ministerio de Hacienda, es planteamiento inexacto.

Un intento de aproximación al mencionado esquema de Musgrave - fue el realizado por Barea Tejeiro (21) para el Presupuesto español de 1.973. El porcentaje de gastos imputables a la rama - distributiva era del 12,5% que, aún siendo todavía un dato escasamente significativo, permite suponer que el papel jugado por - el Gasto Público en España cara a la redistribución de rentas - no ha sido excesivamente importante. Sigue faltando no obstante insistimos, el estudio en profundidad que arroje un mínimo de - luz sobre aspecto tan importante y descuidado.

Recordando que no existe un solo gasto, una sola partida del - Presupuesto que resulte neutral respecto a la equidad y a la -

GASTOS PARA ACTIVIDADES SOCIALES Y PARA LA COMUNIDAD

ACT. SOCIALES Y PARA LA CO- MUNIDAD	AÑOS	1 9 7 0												1 9 7 1												1 9 7 2												1 9 7 3																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																			
SUBVEC.	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C

C = Millones de pesetas corrientes
S = Porcentaje sobre el G.P. Total

Fuente: Cuentas de las Administraciones Públicas
75-77-78: Presupuesto

Cuadro 2.15
GASTOS PARA ACTIVIDADES SOCIALES Y PARA LA COMUNIDAD
(continuación)

1.974						1.975						1.976						1.977		1.978			
ESTADO		OR. AUT.		TOTAL		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL		ESTADO		OR. AUT.		TOTAL	
C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$	C	\$
88.660,4	12,4	19.929,4	25,7	108.389,0	13,6	111.661,7	12,5	27.353,0	3,1	139.214,7	14,2	140.378	17,9	31.531,8	13,5	171.909,8	16,9	179.873	13,6	52.537,3	25,7	315.337,3	19,3
8.621,5	1,2	3.675,8	4,7	12.297,1	1,5	12.768,0	1,4	3.388,6	3,8	16.156,6	1,6	15.543	2,0	6.176,4	2,7	21.719,4	2,1	18.179	1,9	14.066,3	6,9	36.819,3	2,2
88.633,1	12,4	2.024,3	2,6	90.657,4	11,4	98.443,0	11,0	2.453,3	2,8	100.896,3	10,3	115.757	14,7	2.969,8	1,3	118.726,8	11,7	137.612	14,2	28.171,2	13,8	290.263,2	17,7
22.879,5	3,2	127,9	0,1	23.007,4	2,9	31.413,0	3,5	195,6	0,2	31.608,6	3,2	25.585	3,4	38.080,1	16,3	63.665,1	6,3	52.149	5,4	560,9	0,2	59.725,9	3,6
11.160,7	1,6	5.378,9	6,9	16.539,6	2,1	12.818,0	1,5	5.815,9	6,6	18.633,9	1,9	14.697	1,9	5.661,3	2,4	20.358,3	2,0	18.935	2,0	30.997,9	15,2	62.349,9	3,8
219.755,2	30,8	31.136,3	40,0	250.891,5	31,7	267.303,0	29,9	39.206,4	44,4	306.509,4	31,2	312.960	39,9	84.419,4	36,2	397.379,4	39,0	406.748	42,1	126.273,7	61,8	764.495,7	46,7
713.872,8	100	77.769,2	100	791.642,0	100	864.679,0	100	88.212,9	100	982.891,9	100	785.000	100	233.035,7	100	1.018.035,7	100	967.250	100	204.150,9	100	1.637.150,9	100

distribución de rentas, vamos sin embargo a centrar ahora nuestro análisis en la línea "musgraviana", analizando las tres partidas más tradicionalmente ligadas a la rama distributiva, en - globadas dentro de esos "Gastos Sociales" de la clasificación - presupuestaria funcional: Vivienda, Educación y Sanidad.

El cuadro 2.15. recoge la evolución en los últimos años de las= cifras de gasto en las funciones antedichas, del epígrafe "Acti= vidades Sociales y para la Comunidad", el más importante en vo= lumen entre los que integran el total del Gasto Público. Se re= cogen las cifras de los subsectores Estado y Organismos Autóno= mos. Existen serias dificultades para conocer la estructura fun= cional de los gastos de las Haciendas Locales. Del mismo modo,= en las cuentas de las Administraciones Públicas tampoco se reco= gen los importantes datos de la Seguridad Social.

A) El Gasto Público en Vivienda (22)

Entre las funciones integradas en el capítulo "Actividades - sociales y para la comunidad", la partida de "Viviendas y - Bienestar Comunitario" engloba todos los gastos de las Admi= nistraciones Públicas referentes a los programas de Urbanis= mo, Vivienda y Servicios complementarios.

El desglose de los distintos conceptos que integran la fun= ción de "Viviendas y Bienestar Comunitario" y su realización

por los respectivos órganos de las Administraciones Públicas son los siguientes:

1. Administración General: Donde se incluyen los gastos comunes e indivisibles que afectan a los diversos servicios - que desempeñan la función (publicaciones, documentación, etc...). Tales gastos, pues, corresponden a todos y cada uno de los entes que componen las Administraciones Públicas.
2. Investigación: Distribuída también entre los diferentes departamentos. Aunque existe como tal subfunción en los Presupuestos Generales del Estado, hasta el momento no se ha dotado en ningún ejercicio.
3. Vivienda: Es el concepto de mayor importancia entre los que componen la función. Se refiere a los gastos de construcción de viviendas -incluyendo adquisición de terrenos y gastos de urbanización-, ejecución de programas, subvenciones, financiación de programas de construcciones a cargo de particulares, etc. La mayor cuantía del gasto se realiza por el Instituto Nacional de la Vivienda (organismo autónomo) financiado básicamente por transferencias de capital procedentes del subsector Estado.

4. Urbanismo y Arquitectura: Las tareas englobadas tras este epígrafe son: ordenación del suelo urbano y rural, programas de urbanismo, creación de polígonos residenciales, lucha contra la especulación mediante la promoción de terreno urbanizado, conservación del patrimonio artístico, arquitectónico y urbanístico, etc.

La realización de tales actividades corresponde básicamente a tres organismos administrativos autónomos: el Instituto Nacional de Urbanización; Instituto Nacional para la Calidad de la Edificación, y la Comisión de Planteamiento y Coordinación del Area Metropolitana (COPLACO).

5. Servicios Complementarios: Incorpora actividades como -
Abastecimiento de aguas; servicio contra incendios; recogida y eliminación de basuras, alcantarillados y sistemas de desagüe; servicios de desinfección, inspección y vigilancia de alimentos y mercados.

En general, la realización de estos servicios no cuenta - con dotaciones presupuestarias del Estado, pasando a ser atribuciones de las Corporaciones Locales.

La pérdida de peso específico del subsector Vivienda en los últimos años es quizás la característica más significativa.=

Tal disminución se relaciona con las transformaciones económicas sufridas por el país en los últimos años, que han incidido decisivamente sobre la alteración de la demanda de bienes públicos. En cuanto al P.N.B. el porcentaje que ha supuesto el subsector Vivienda ha oscilado en torno al 2%. Tal porcentaje es similar al que se da en los países integrantes del Mercado Común. En este sentido, España ha seguido en lo sustancial similar evolución que los países europeos: un crecimiento acusado del gasto en vivienda entre los años 40 y 60, y, posteriormente, una relativa disminución ante la presencia pujante de otras necesidades sociales. La mayor diferencia entre el caso español y los europeos en lo tocante al porcentaje sobre el gasto total de las Administraciones Públicas, puede ser debida a la inclusión dentro de la misma función, en España, de los gastos de abastecimiento de aguas cosa que no ocurre en la misma partida de las cuentas europeas.

Pero las valoraciones absolutas sobre el total de gasto en Vivienda, no son suficientes si no se acompañan de un mínimo análisis de la cualificación de tal gasto. Es obvio que el montante principal del gasto es el destinado a la construcción de viviendas. Sin embargo, es, asimismo, evidente, que en los últimos años se ha dado una disminución relativa del gasto en vivienda a favor del crecimiento de otras partidas

Años Conceptos	1.968		1.969		1.970		1.971		1.972		1.973		1.974		1.975		1.976		1.977		1.978	
	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%
1. Administración	129,9	1,09	162,1	0,85	206,1	1,30	252,8	1,60	138,9	1,81	392,2	1,98	637,7	2,79	686,1	2,18	845	3,18	1.167	2,24	1.216	2,05
2. Vivienda	8.421,1	70,96	14.133,3	74,26	9.963,9	65,30	8.815,6	53,90	9.259,0	52,40	10.442,3	52,71	12.807,8	55,97	17.035,8	54,24	13.505	50,80	29.519	56,61	37.193	62,8
3. Urbanismo y Arquitectura	1.428,1	12,23	1.498,4	7,77	1.591,6	10,40	2.481,0	15,20	3.245,0	18,40	3.080,9	15,55	3.267,7	14,28	5.224,6	16,63	5.678	21,36	9.369	17,97	10.848	18,32
4. Saneamiento y otros	1.807,9	15,78	3.237,6	17,12	3.497,5	23,00	4.791,6	29,30	4.818,0	27,35	5.889,8	29,73	6.166,3	26,95	8.466,4	26,95	6.557	24,66	12.094	23,19	9.968	16,83
a) Abast. aguas	1.807,2	-	3.236,4	-	3.495,6	-	4.790,8	-	4.816,0	-	5.888,2	-	6.165,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-
b) Basura y alcantarillado	0,7	-	1,2	-	1,9	-	0,8	-	2,0	-	1,6	-	0,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL FUNCIÓN ...	11.877,0	100	19.031,4	100	15.259,1	100	16.341,0	100	17.640,0	100	19.810,2	100	22.879,5	100	31.412,9	100	26.585	100	52.149	100	59.225	100

Fuente: Cuentas de las Administraciones Públicas 1.968-75.

Presupuestos Generales del Estado 1.976-77-78.

como urbanización o saneamiento. Una vez más, la ausencia de información solvente respecto a los gastos de las Corporaciones Locales nos obliga a acudir a una cierta simplificación, justificada únicamente por el valor explicativo de la evolución de los distintos tipos de gasto.

En el cuadro 2.16. se recoge esa evolución siguiendo los datos de los presupuestos del Estado. Observamos, como a partir de 1.969, el descenso relativo del gasto en viviendas sobre el total se ve compensado por el crecimiento del resto de las partidas, especialmente Urbanismo y Abastecimiento de agua. Las bajas o inexistentes dotaciones para otros servicios, que se reflejan en el cuadro antedicho, podrían explicarse en razón a su teórico cumplimiento por las Corporaciones Locales. El crecimiento de tales servicios y los mayores gastos que conllevan, equilibran junto con las otras partidas la relevancia de la subfunción vivienda.

B) El Gasto Público en Educación

Se entiende por tal a la totalidad de los gastos derivados del funcionamiento, conservación y creación de centros e instituciones de enseñanza. La función de educación en España es desarrollada en un 65% por el Estado y los organismos administrativos autónomos, en un 29% por el Sector privado y en un 6% por las corporaciones locales.

La demanda del bien educación ha crecido enormemente en la última época, debido a las exigencias del aparato productivo así como a los deseos de los individuos de progresar en la escala social. Como se ha señalado reiteradamente el crecimiento de la demanda de educación corresponde a la llegada a un determinado umbral de crecimiento económico, a partir del cual cambia la cantidad y calidad de las necesidades sociales expresadas por los ciudadanos.

En ese contexto, la Ley General de Educación, promulgada en 1.970 recoge el compromiso del Estado de asegurar un nivel mínimo de enseñanza gratuita obligatoria para todos los ciudadanos. Los plazos previstos por la Ley, para su cumplimiento resultarían muy desvinculados de la realidad posterior. Como consecuencia, la gratuidad de la enseñanza obligatoria aún está lejos de hacerse verdaderamente efectiva.

En un estudio no publicado, llevado a cabo en el marco de la Universidad de Somosaguas, en 1.972, sobre "el coste de un graduado en la provincia de Madrid", llegábamos a esa misma conclusión. Según los resultados de aquel trabajo la distribución de la financiación del coste de preparación de un graduado escolar, venía a ser: Estado 64,34%; economías privadas 31,38%; y Administración Local 4,27%. Añádase que las cifras oficiales daban en aquel año en España, cerca de medio millón de niños sin escolarizar.

Sin embargo, el peso e importancia de la educación en el total de gastos públicos han crecido considerablemente en los últimos años.

Desde el final de los años 60 a mediados de los 70, el gasto en educación ha pasado a significar el 11% al 14% aproximadamente de los gastos totales. Esto supone un aumento relativo de un 27,3%.

Al comparar los gastos en Educación en España con los de otros países, ponderados por los respectivos P.N.B., observamos -como se vió en su momento- que paulatinamente tendemos a una cierta equiparación si bien aún nos hallamos lejos de las cifras europeas. Paralelamente, el crecimiento relativo ha sido en los últimos años, superior al de aquellos países.

En lo que respecta a los presupuestos generales del Estado, el crecimiento de los programas presupuestarios destinados a Educación han sido superiores al resto de los programas de Gastos. En 1.975, por primera vez, un Ministerio tiene una dotación para gastos, superior a los 100.000 millones de pesetas.

Por último, respecto al desglose del gasto según finalidad, el presupuesto en 1.977 es el siguiente:

	<u>%</u>
- Preescolar	4,5
- Enseñanza General Básica	54,5
- Enseñanza Profesional	7,3
- B.U.P. y C.O.U.	11,8
- Enseñanza Universitaria	15,5
- Enseñanzas Especiales	<u>2,3</u>
 TOTAL EDUCACION	 <u>100,00</u>

Solo recientemente, al finalizar el 8.º curso de la Enseñanza General Básica, la primera promoción afectada por la Reforma Educativa, han comenzado a cobrar vigor e importancia los cursos correspondientes al antiguo bachiller superior. Sorprende, la desproporción entre el gasto destinado a B.U.P. y C.O.U. y el dirigido a Formación Profesional. No se acaba de entender esa situación y máxime en un terreno precedido por la desigualdad crónica.

Por lo que respecta al porcentaje referente a gastos de Universidad, también caben múltiples comentarios. La Universidad española, a pesar de su masificación descontrolada, sigue siendo un coto de élites privilegiadas. Remitimos a los numerosos estudios sobre el tema que evidencia la escasa presencia de hijos de trabajadores manuales y agrícolas, por ejemplo, o a los datos aportados en el primer capítulo.

No resultan tampoco extraños los porcentajes de gasto que reflejábamos en la primera parte, donde la porción de renta - destinada a sufragar la enseñanza general básica (teóricamente gratuita) era cinco veces superior al dedicado por los hogares a la enseñanza universitaria, en proporción casi similar para todos los escalones de renta... pero especialmente favorable para los más elevados por cuanto que, utilizando - casi en exclusiva los estudios superiores, apenas si repercute en sus presupuestos. El Gasto en Enseñanza de esta forma, en vez de cumplir ese papel equidistributivo y de "igualdad de oportunidades" que la teoría le asigna, significa más - bien un beneficio mayor para los más altos niveles de renta.

2.6. Recapitulación

Terminamos aquí este capítulo, a lo largo del cual hemos realizado un repaso de los instrumentos más relevantes de política fiscal que alteran de una u otra forma la situación de precios relativos entre los diversos bienes y servicios y, por ende, la distribución de la renta a través de su componente real, de su utilización en consumo de tales bienes y servicios. Repaso que hemos de calificar necesariamente como rápido, en proporción a la mucha literatura existente sobre estos temas y a los innumerables problemas que se plantean, algunos de ellos especialmente citados en el texto. Lógicamente, por el marco de trabajo previamente escogido, el interés se ha centrado en las figuras que más directamente recaen sobre el consumo, bien en general (sobre las ventas más o menos indiferenciadamente), bien específicamente sobre determinados consumos. En razón a la especial circunstancia española, especial atención se ha dedicado al Impuesto sobre el Valor Añadido, como figura "estelar" de la Reforma en curso. En todos los casos, la descripción simultaneaba con el panorama ofrecido por las figuras analizadas en el marco de la Comunidad Económica Europea y sus directrices de armonización. Tal panorama condiciona de forma importante cualquier evolución posible de nuestro sistema tributario y constituye, por tanto, fundamental base para una política en el marco que nos ocupa. Su inclusión es así inexcusable dentro del cuadro general que estamos dibujando en el presente estudio.

Por último, la referencia a otros aspectos de política fiscal quiere llamar la atención sobre la presencia de más factores de los aquí escogidos a la hora de influirse en el consumo de una colectividad, en las rentas reales de los contribuyentes. Su desarrollo en este capítulo es el resultado de una tensión contradictoria: hacia mayor desarrollo en función de su importancia, hacia su exclusión por no significar objetivo central del trabajo. La parte correspondiente del capítulo responde a una solución, pues, intermedia. Y como toda solución ecléctica podría generar crítica desde cualquiera de las dos posturas opuestas. La opción tomada, creemos, nos ha permitido no desviarnos gravemente de nuestro camino principal, pero tampoco marginar elementos sin los cuales el horizonte del trabajo quedaría mutilado.

Tras los dos primeros capítulos de este trabajo, hemos podido llegar a algunas conclusiones de tipo general. Se ha visto que, si desde el punto de vista de la equidad tributaria los impuestos indirectos no son óptimos ni, quizás, deseables, su importante presencia en todos los sistemas, así como su utilización para otros fines de la política económica hacen incuestionable en la actualidad su utilización. Se trata, por tanto, de intentar diseñar un sistema de imposición indirecta que resulte lo menos regresivo posible, en cuanto a su incidencia efectiva, de forma que con la complementaria imposición sobre renta y patrimonio el sistema en su conjunto resulte progresivo.

Hemos visto que en lógica doctrinal y en práctica europea el peso de la imposición indirecta debe centrarse fundamentalmente en un Impuesto General sobre las Ventas. Que la doctrina dominante asigna las máximas virtudes al que recae sobre las ventas en la fase minorista o, en segundo lugar, sobre el valor añadido en cada una de las fases del proceso productivo. La Comunidad Económica Europea ha optado por esta última forma, hoy generalizada en todos sus miembros. Los diversos problemas y opciones planteados por el Impuesto sobre el Valor añadido son analizados con cierto detenimiento, juzgándolos a la triple luz que nos ofrece la teoría hacendística, las directrices de armonización fiscal de la C.E.E. y los datos sobre relación consumo-renta que vimos en el primer capítulo.

A la vista de todo ello, hemos calificado más favorablemente el tipo consumo (variante deducción) pues, después de todo, es el que más se asemeja al gravamen monofásico sobre las rentas minoristas. Recordando las relaciones del primer capítulo, parece clara la necesidad de aplicar tipos impositivos diferenciados según los grupos de bienes, así como la necesidad de otorgar un trato de favor a la agricultura y no excluir el sector servicios. Estos criterios generales, concretados ya específicamente para los distintos conceptos con las últimas tablas del capítulo anterior ofrecerían la posibilidad de un primer cuadro general de imposición indirecta en que la regresividad ha sido reducida al máximo.

Pero ese Impuesto General se ve complementado por otras figuras más es pecíficas. El consumo de Lujo, cuyo gravamen tiende a incluirse en el I.V.A. a través de los tipos impositivos más elevados en su seno, re - queriría no obstante, desde el punto de vista redistributivo, un peso = tributario adicional para lo que, de nuevo, el cuadro 1.19 ha de ser - vir de pauta. De esta forma, evitaríamos el error del sistema hasta - ahora vigente donde Lujo y Consumos específicos abarcan una tan amplia variedad de conceptos que la recaudación correspondiente supera a la - del I.G.T.E. y su incidencia resulta regresiva por afectar a buena can tidad de productos o servicios cuyo consumo es generalizado e, inclu - so, remitiendo de nuevo al capítulo primero, con más alta proporción - en los niveles bajos de renta.

En los concretos supuestos de los actuales monopolios fiscales, ya vi - mos que mientras la renta del petróleo puede suponer una incidencia - global progresiva, más discutible lo es para el caso del tabaco, resul - tando de hecho regresiva para las bebidas alcohólicas. Como en otras - ocasiones, consideraciones distintas de la equidad pueden influir en - estos conceptos a la hora de diseñar la correspondiente política impo - sitiva.

Y, repetimos aquí de nuevo, aunque nuestra atención se dirige fundamen - talmente hacia impuestos que de forma directa recaen sobre el consumo, el legislador no podrá nunca olvidar que también otros instrumentos de política fiscal están alterando de una u otra forma la situación de -

precios relativos en el mercado y, por lo tanto, influyendo también en la incidencia global del sistema fiscal sobre la renta a través del consumo. En otras palabras, que no sólo los impuestos convencionales sobre el consumo afectan a las rentas reales de los contribuyentes. El rápido repaso efectuado llama la atención sobre las contribuciones a la Seguridad Social y el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, por una parte, y sobre ese aspecto tradicionalmente tan marginado (nosotros mismos también nos vemos obligados a minimizar la atención prestada) que es el Gasto Público. De nuevo, los datos ofrecidos en el capítulo primero habrían de servir para orientar una política de Gasto redistributiva.

Mas, si como venimos repitiendo, queremos avanzar en el concreto estudio de la imposición sobre el consumo, no podemos conformarnos con aceptar los criterios que la doctrina mayoritaria les aplica y hasta aquí hemos recogido. El enfoque de redistribución que se ha adoptado exige estudiar ahora, más en profundidad, cuál es la incidencia efectiva de tales impuestos, quién los paga realmente, qué contribuyentes soportan, y en qué forma, la carga de los gravámenes. A esta tarea dedicaremos el capítulo tercero.

N O T A S:

- (1) "Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad" (Canadá 1.966-67) (Informe Carter) Traducido en Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1.975. Vol. I, pg. 9.
- (2) J. F. DUE: "Sales Taxation". University of Illinois Press: 1.957, pg.= 27.
- (3) E. FUENTES QUINTANA: "El Impuesto sobre el volumen de ventas: perspectiva de una idea fiscal española". Anales de Economía n.º 5.1965.
- (4) LOPEZ BERENGUER: "Impuesto general sobre Tráfico de Empresas". Editorial Deusto. 1.968.
- (5) Ley de Reforma Tributaria 1.964, art. 37.
- (6) F. FERNANDEZ ORDOÑEZ: "El IVA y su posible implantación en España". - XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero.
- (7) E. ABRIL ABADIN: "Medidas de Política Fiscal en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas". HPE n.º 29.1974, pg. 331 y ss.
- (8) Ibidem, pg. 339.

- (9) Aunque el desarrollo de este epígrafe es compendio de numerosos textos, es preciso reconocer la especial atención prestada a C.K. SULLIVAN "The tax on value Added", Columbia University Press. Nueva York, 1.965.
- (10) J.M. GARCIA MARGALLO: "El futuro de la Imposición indirecta en España: el Impuesto sobre el Valor Añadido". HPE n.º 29.1974, pgs. 49 y ss.
- (11) European Economic Community: "Second Directive: On the form and Methods of Application of the Common System of Taxation on Value-Added". Journal Officiel des Communautés Européennes. n.º 71. Abril 1.967.
- (12) F. NEUMARK: "The Neumark Report on the EEC Fiscal and Financial Committee on Tax Harmonization in the Common Market". Commerce Clearing House. Chicago 1.963.
- (13) Esta distinción tiene su origen en C.S. SHOUP: "Theory and background of the value-added tax". Proceedings of the Forty-Eight Annual Conference (1.955) of the National Tax Association, 1.956, pgs. 6-20.
- (14) Vid. Nota 12.
- (15) G.SHMOLDERS: "Los Impuestos sobre el Volumen de Ventas" en "Tratado de Finanzas" (Gerloff y Neumark). Ed. Ateneo, Buenos Aires, 1.961, pg.599.

- (16) Aunque reelaborado aquí, la base del cuadro se encuentra en C.K. SULLI
VAN, op. cit.
- (17) Una buena síntesis de estos problemas puede encontrarse en F. DE LUIS=
y D. DE MONASTERIO: "Alternativas que ofrece el Impuesto sobre el Valor
Añadido", en HPE n.º 29.1974, pg. 13 y ss.
- (18) Vid. F.PRADA GAYOSO: "El Gasto Público en Pensiones, Seguridad Social y
Beneficiencia". en HPE 36, 1.975, pg. 129.
- (19) J.E.CANSECO: "Un análisis macroeconómico de la Seguridad Social", en -
HPE n.º 40, 1.976, pg. 159.
- (20) Remitimos a la bibliografía final de este trabajo en torno a la proble=
mática que en el texto se repasa de forma rápida.
- (21) J.BAREA TEJEIRO: "Funciones múltiples del Presupuesto en España". En -
HPE n.º 19, pgs. 13 y ss.
- (22) Corregido y ampliado, sirve, sin embargo, de base de este epígrafe el=
artículo de J.CALVO BUEZAS: "El Gasto Público español en vivienda", en=
HPE n.º 36, 1.975, pg.139.

3. LA INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO

3.1. Aclaraciones Terminológicas

Hemos visto hasta el momento cómo analizar la distribución de renta y consumo en primer lugar; cuáles los instrumentos de política fiscal, - especialmente los impuestos sobre el consumo, que afectan al nivel de precios y, por tanto, a la renta real de los contribuyentes, en segundo lugar. Este tercer capítulo ha de centrarse en la relación que existe entre ambos aspectos (instrumentos y realidad sobre la que actúan) cerrando así el cuadro básico de análisis positivo que nos hemos propuesto en este trabajo.

Vamos, pues, a ver cómo los impuestos sobre el consumo recaen sobre los diversos sujetos de la colectividad. En una palabra, cuál es la incidencia efectiva de estos impuestos indirectos a que hemos hecho referencia. Pero para ello es inevitable previamente aclarar algunos conceptos relacionados con esta problemática y objeto de amplia polémica a lo largo del último siglo. Haciendo constar que no pretendemos tanto recoger en profundidad las teorías existentes cuanto precisar cuál de las distintas acepciones vamos a considerar válida, conforme a qué punto de vista hemos de continuar el desarrollo de nuestro análisis. Adelantamos, antes de mencionar otras posturas, las definiciones más relevantes:

- denominaremos "percusión" o "incidencia formal" de un impuesto al acto inicial por el cual la Hacienda Pública recauda de un sujeto (contri

buyente formal o, en su caso, sustituto del contribuyente) el importe del mismo. Se correspondería con iguales términos en la doctrina francesa (*percussion*) e italiana (*percussione*) y con la propuesta de SELIGMAN (1), para el inglés, de "impact".

- el término "reembolso" podríamos referirlo a la acción por la cual un sujeto se resarce en otro de la suma satisfecha al Erario Público en nombre precisamente de éste. Se producirá, por tanto, cuando la percusión inicial ha recaído sobre un sujeto que opera a efectos legales tan sólo como sustituto del contribuyente buscado por el legislador. La importancia de este concepto es, posiblemente, más jurídica que económica. Sin embargo, puede generar consecuencias económicas, fundamentalmente por el lapso de tiempo que casi inevitablemente ha de mediar entre el momento de la percusión y el de este reembolso. Y sin que necesariamente éste haya de ser posterior a aquélla. Pongamos un ejemplo basado en la legislación española. El impuesto sobre rendimientos de trabajo personal, recientemente "transformado" tenía en los trabajadores por cuenta ajena unos contribuyentes que, de hecho, no satisfacían el importe de su deuda. Esta era retenida automáticamente por el "empleador" que posteriormente ingresaba las cantidades correspondientes en las arcas del Tesoro. Aquí el reembolso era previo a la propia percusión, en favor del sustituto, que encontraba un aplazamiento al pago de parte de sus costes salariales (sin entrar en la posible presencia de "comisiones" de descuento que la Hacienda Pública prestara por la colaboración).

- la "traslación" (traslation, traslazione, shifting) se produciría, en cambio, cuando el contribuyente legal intenta recuperar la pérdida - que el pago del impuesto ha supuesto para él. "Traslada" entonces el importe del mismo a otro u otros sujetos, procurando así restablecer una situación propia idéntica a la preexistente a la percusión del impuesto. Este proceso de traslación puede continuar si a su vez el nuevo sujeto afectado repite el mismo comportamiento. El ejemplo más típico lo encontramos precisamente en la imposición sobre las ventas: el contribuyente legal, la empresa en su más amplio sentido, sufre la percusión del impuesto e intentará su traslación hacia adelante (vía precios) o hacia atrás (vía factores productivos). Puede conseguirlo, puede no conseguirlo, o sólo parcialmente. Y de forma independiente a que tal fuera o no la intención del legislador.

Estas dos son precisamente notas relevantes por las que nos resulta de interés diferenciar este concepto del "reembolso" antes definido. En esta segunda, el legislador busca que se produzca y el inicialmente percutido tiene la certeza de que podrá llevarla a cabo. En la traslación la intención del legislador puede ser desconocida o entrar en contradicción con la respuesta que realmente termine produciéndose. Y el percutido, a su vez, carece de la certidumbre de cuál pueda ser su capacidad para trasladar la carga hacia otros sujetos. En el primer caso la fuerza coactiva de la ley no admite margen de duda. En el segundo caso, será la fuerza relativa de cada uno de los sujetos la que marque el desarrollo del proceso.

- llamaríamos entonces, "incidencia efectiva" al resultado de ese proceso de traslación. Al final del mismo, un sujeto o serie de sujetos han visto minorada su renta, bien monetaria, bien real, por causa del impuesto. Estos sujetos son, por tanto, los auténticamente afectados por el gravamen, los "efectivamente incididos" por el tributo. Son precisamente estos contribuyentes efectivos los que nosotros pretendemos buscar.

Estas definiciones, no hace falta decirlo, se inscriben dentro de una línea que podríamos denominar "clásica" con su base fundamental en SELIGMAN (2) y generalizado desarrollo posterior en los autores "contingentes" (3).

Sin embargo, es fuerte también la oposición a esta terminología, que arranca desde CANNAN (4), cuando sugiere abandonar el término "incidencia de los impuestos" sustituyéndolo por "los efectos de los impuestos". Las personas que pagan un impuesto, justificaría, a menudo se ven menos perjudicadas por su establecimiento que las que no pagan nada por el mismo pero se ven obligadas a modificar sustancialmente sus pautas de comportamiento. La preocupación de CANNAN está fundamentalmente en que nos conformemos con esa "incidencia" olvidándonos de la serie de efectos ulteriores, igualmente importantes. El mismo SELIGMAN en su "Shifting and Incidence..." ya citado, contesta: "(todos esos efectos ulteriores) pueden no ser atacados con éxito a menos que pre-

viamente resolvamos la cuestión de la traslación y la incidencia... El problema "par excellence" es el de la traslación y la incidencia. Lo - que hay que investigar especialmente es la siguiente cuestión: ¿sobre= quién recae en última instancia el impuesto?. Una vez que se sabe esto podemos proceder a la discusión posterior de los efectos que produce - la presión de los impuestos sobre las diversas clases de individuos. - La traslación es el proceso; la incidencia es el resultado; los cam - bios en la distribución de la riqueza son el efecto".

Pegando un pequeño salto en el tiempo, URSULA K. HICKS (5) se inscribe en parecida línea, distinguiendo entre incidencia formal, como el pro- ceso por el cual la carga monetaria del impuesto recae sobre unos de - terminados sujetos, e incidencia efectiva, que agruparía todas las al- teraciones producidas en el funcionamiento de la economía por la pre - sencia del gravamen. Tal definición resulta lo suficientemente ambigua como para que algunos autores (6) la consideren próxima a la otra co - rriente terminológica. Sin embargo, el contexto del artículo de U. - HICKS sugiere más bien lo contrario. Así, cuando recuerda la conocida= metáfora de PANTALEONI, según la cual los efectos de un impuesto son - comparables a los círculos que provoca en el agua una piédra arrojada= a un estanque. Evidentemente, con ello se quería llamar la atención so - bre el hecho innegable de que los efectos de un impuesto no terminan - en su percusión, en el impacto de la piedra en el agua. La señora - HICKS, entonces, manifiesta lo difícil que resultaría distinguir unas= ondas de otras, diferenciar entre incidencia formal y efectiva según -

su propia terminología. ¿Dónde empezaría una tras acabar la otra?. - Efectivamente, esta pregunta es la principal crítica que su propuesta merece, aunque para otros autores de esa crítica no escapa la formulación tradicional. Así, dice MUSGRAVE: "La distinción tradicional entre incidencia directa y efectos indirectos implica una separación arbitraria entre diversos elementos del cambio total, que no son ni identificables separadamente ni de importancia separada como fuente de política económica. Al examinar las consecuencias distributivas de un determinado cambio presupuestario, todos los factores que actúan sobre él - tienen que ser considerados. Ninguna importancia especial va unida a los cambios que ocurren en la línea directa de transacción del producto o servicio gravado, en comparación con aquellos que surgen en la vía indirecta de ajustes subsiguientes. Todos los cambios han de ser considerados como partes interdependientes del ajuste, que tienen lugar dentro de uno y el mismo sistema de equilibrio general" (7).

Musgrave reconoce no obstante la necesidad de parcelar ese estudio como vía metodológica imprescindible para la comprensión del todo. Pero propone otro criterio: "Nuestra distinción entre transferencia de recursos, cambios distributivos y efectos sobre la producción no se presta a esta objeción. Los tres aspectos son separadamente medibles y constituyen componentes significativos del cambio total. Es una cuestión de gusto si al elemento de cambio distributivo debería ponerse la etiqueta de incidencia. Algunos lectores pueden preferir llamarlo meramente el efecto distributivo de la política presupuestaria".

En último término encontramos subyaciendo la misma preocupación que ya vimos en CANNAN y U.K. HICKS, de la dificultad de encontrar esa "carga última" y diferenciarla de toda la cadena de efectos y cambios en comportamiento que una variación impositiva genera. Esta variación lleva además a MUSGRAVE a preferir el estudio de la "incidencia diferencial" (comparación entre dos situaciones) frente a la "incidencia absoluta" (efectos independientes de una figura determinada). Esta última, ello es cierto, no resulta sencillo delimitarla por cuanto es casi inimaginable la situación cero de total inexistencia de impuestos. El problema se complica, como con indiscutible razón hace constar el profesor de Harvard, si tenemos en cuenta que los impuestos financian unos gastos que, a su vez, ponen en marcha una cadena de efectos, genéricamente en sentido opuesto. Lo correcto para un estudio global sería analizar el efecto neto total de la política presupuestaria en su integridad.

Pero no es menos cierto que es científicamente correcto y, aún más, hasta necesario, parcelar la realidad para ir estudiando sucesivamente sus distintos aspectos, sin que ello signifique perder de vista la globalidad, sin que deje de reconocerse que estamos ante un análisis parcial. ¿Por qué no un análisis global omnicomprensivo?. En primer lugar, y desde el punto de vista específico de nuestro trabajo, porque reiteradamente hemos hecho constar lo concreto de nuestros objetivos: no nos interesa ahora la globalidad sino aspectos determinados. No son los únicos, evidentemente, pero nos sirven para dejar bien armada una de las más importantes partes de este gran rompecabezas.

En segundo lugar, ya con perspectiva más general, porque pensamos que= los instrumentos disponibles para llevar adelante el análisis total si guen siendo enormemente deficientes, divergentes en grado sumo de la - auténtica realidad económica. Las presunciones a las que se ven obliga dos los autores para construir sus modelos son tantas y tan importan - tes que escaso valor puede darse a su resultado. Véase, como ejemplo,= un artículo de MIESZKOWSKI, considerado clásico en el tema (8):

"Las hipótesis básicas en nuestro análisis son las siguientes. La fle xibilidad de precios garantiza el pleno empleo permanente en una econo mía en la que se producen dos bienes, X e Y, bajo rendimientos constan tes proporcionalmente a los inputs de trabajo y capital. La oferta to tal de cada uno de los dos factores se presume constante. El capital y el trabajo gozan de perfecta movilidad entre sectores, y ambos facto res de producción son retribuidos conforme al valor de su productivi dad marginal. En equilibrio, la tasa retributiva "después de impues tos" de trabajo y capital es la misma en las dos industrias. Los bie nes de capital son bienes de producción duraderos y la depreciación de capital se plasma en un saldo decreciente a tasa constante. Se presume también que la tasa de depreciación del capital es la misma en ambas industrias. En el análisis no se hace referencia al sistema monetario, se ignoran los cambios en los precios absolutos y la discusión en tor no a la incidencia se plantea en términos de precios relativos".

Compárese el cuadro que resulta con la realidad y encuéntrese algún parecido. Construir modelos explicativos del mundo económico que describen un extraño planeta diseñado a nuestra conveniencia es tarea inútil y engañosa. ¿Qué bases de política económica pueden extraerse de un modelo tan alejado de la base sobre la que habrá de aplicarse?.

Puede considerarse pendiente la crítica más generalizada a la nomenclatura que hemos definido más arriba: la incidencia efectiva como carga= última se basa en considerar divisible el proceso de efectos de la imposición. Pero, ¿es posible delimitar esa división?. Para contestar - se nos permitirá introducir una metáfora, creemos que más correctamente descriptiva que la tradicional de PANTALEONI.

Compararíamos la acción de los impuestos con el juego del billar, ampliando si se quiere el tamaño de la mesa y el número de bolas existentes sobre ella. Cuando golpeamos con el taco una primera bola, ésta se pone en movimiento. En su recorrido puede golpear una bola y nada más= que una bola, o sucesivamente varias de ellas, o previamente rebotar - en una o más bandas de la mesa antes de producirse el impacto con la o las bolas buscadas. Las bandas, por tanto, modifican la dirección, la fuerza, el efecto de rotación... de la bola primera, pero se mantienen inmóviles, no han modificado su posición para nada.

No cabe duda de que la bola o bolas golpeadas (y, precisamente, a diferencia de las bandas anteriormente citadas), se desplazarán como conse

cuencia del impacto, chocando a su vez con otras bolas que, igualmente proseguirán la cadena de choques y desplazamientos. Unos y otros movimientos e impactos se modificarán según cuál sea la fuerza del choque, el ángulo, el efecto... y tantas otras circunstancias que el jugador - debe estudiar de forma que consiga la carambola buscada.

Evidentemente, el ideal es conocer perfectamente toda la cadena. Pero no es menos cierto que un primer análisis puede centrarse tan sólo en conocer qué bolas y en qué forma van a ser golpeadas por la primera de ellas antes de que ésta se detenga.

Sin pretender que la parábola refleje con total exactitud la realidad, creemos que es lo suficientemente gráfica como para incluso habernos - atrevido a evitar su "traducción". El jugador, el Ministerio de Hacienda, el legislador, pone en marcha el impuesto, la primera bola. Y ésta "percute" en una banda, en un contribuyente legal, que "reexpide" (se reembolsa el impacto) la bolsa hacia otra, hacia el contribuyente real mente buscado. O golpea a una bola directamente y de lleno, deteniéndose. O la roza ligeramente alterando su dirección muy levemente para - golpear a otra u otras más o menos de lleno. La bola rozada ha trasladado la fuerza del impuesto hacia otros contribuyentes. La incidencia efectiva ha alcanzado por tanto a todos los contribuyentes, y sólo a ellos, que han sido objeto del impacto directo de la bola, del impuesto.

El resto de los movimientos, importantes, son diferenciables de la percusión directa. Y, conocida ésta, puede aspirarse a predecir aquéllos, que engloban la generalidad de los efectos de la imposición (difusión, capitalización, etc).

Nos parece útil añadir un nuevo concepto, especialmente relevante en los impuestos indirectos que han de ocupar, precisamente, el centro de nuestro análisis. Aceptaremos la denominación del mismo SELIGMAN (9) - llamando "presión impositiva" o "carga fiscal" efectiva al impacto que sufre el contribuyente efectivo, que puede ser superior a la recaudación generada por el impuesto. Esa carga diferencial encontrará su causa más corriente en el efecto piramidación que pueda producirse en el proceso de traslación. Hagamos constar, no obstante, que daremos al término un significado mucho más restrictivo que el admitido por SELIGMAN, ciñéndonos siempre al corto plazo y a los efectos monetarios de la percusión directa o indirecta. No serían válidas a nuestros efectos afirmaciones como "la presión puede sentirla no sólo aquellos que pagan, sino también los que no pagan" (10).

El concepto de "presión" que aquí se trasluce viene a recoger toda esa cadena de efectos posteriores a "nuestra" incidencia, en última instancia, los efectos generales sobre el bienestar y posible equilibrio preexistente. Importantes, no nos cansaremos de repetirlo, pero marginados conscientemente en este trabajo.

A la vista de todo lo anterior, podemos concluir que nuestro objetivo= ha de ser intentar delimitar cuál sea el contribuyente efectivo de los impuestos objeto de análisis y, especialmente, cuál la incidencia efectiva y la carga fiscal que por causa del gravamen soporta.

Una última matización parece necesaria antes de entrar en materia: por la propia delimitación de los efectos que pretendemos estudiar, parece evidente que nuestro análisis ha de ceñirse al corto plazo (11), que - podríamos definir como el periodo de tiempo durante el que permanecen= constantes tanto el número de empresas de la industria como las instalaciones fijas de las mismas. Las posibilidades de reacción empresa - rial se ven limitadas, consiguientemente, por su capacidad productiva= preexistente. Considerar un plazo de tiempo superior a éste implicaría empezar a tomar en cuenta efectos distintos a los que buscamos, posteriores precisamente a la incidencia tal como ha sido definida. Aún más con FAGAN de nuevo, en muchos casos habremos de referirnos incluso al= "cortísimo plazo" (market-period-shifting), con una oferta limitada a= la ya disponible en el mercado, sin más capacidad de reacción que el - posible cambio de sus precios de venta. Ello ocurrirá así, fundamental mente, ante un cambio repentino e imprevisto de la imposición que so - bre el empresario recaiga. Pero entremos ya en el análisis de estas - cuestiones.

3.2. El análisis convencional de la competencia perfecta

Pasamos, pues, a estudiar en un primer momento, la incidencia de un im puesto "ad valorem" sobre el consumo, independientemente de la forma - que adopte y siendo en principio esquema válido para cualquiera de los citados en el capítulo anterior (ventas, consumos específicos, Sociedades, Seguridad Social...) siempre que (y en la medida que) se pretenda= su traslación hacia adelante, vía precios.

Utilizaremos ahora una perspectiva tradicional, fundamentada en los es quemas marginalistas, según modelo de equilibrio parcial y centrándo - nos, ya lo hemos dicho, en el corto plazo. En el supuesto de competen - cia perfecta, nos referimos al comportamiento de la industria o sector en su conjunto por cuanto, en pura teoría, la empresa aislada se en - frenta a una demanda totalmente elástica lo que supone, según veremos, una total imposibilidad de traslación (12).

Centrándonos en las variaciones absolutas en precio y cantidad demanda da de cada bien, utilizaremos, por simple comodidad operativa, funcio - nes lineales. De esta forma, el punto de partida nos vendría dado por= una recta de demanda

$$p = a + bx \quad \text{y otra de oferta}$$

$$s = d + ex$$

El equilibrio queda definido por la intersección de ambas, $a + bx = -$
 $= d + ex$

$$X_o = \frac{a - d}{e - b} \quad \text{y} \quad P_o = a + b \frac{a - d}{e - b} = \frac{ae - bd}{e - b}$$

Supongamos ahora la aparición de un impuesto proporcional sobre el valor del producto vendido, llamando t al tipo impositivo que le es aplicado. La nueva línea de oferta será:

$$S_1 = \frac{d + ex}{1 - t}$$

Y operando de igual forma que en el caso anterior,

$$X_1 = \frac{a(1 - t) - d}{e - b(1 - t)} ; \quad P_1 = \frac{ae - bd}{e - b(1 - t)}$$

Es fácil ahora deducir que

$$\Delta P = P_1 - P_o = \frac{b(bd - ae)}{(e - b)(e - b(1 - t))} t = P_o \frac{-bt}{e - b(1 - t)}$$

$$\Delta X = X_1 - X_o = \frac{(bd - ae)}{(e - b)(e - b(1 - t))} t = \frac{\Delta P}{b}$$

Si llamamos T_u al impuesto que recae sobre cada unidad de producto,

$$T_u = t p_1 = \frac{t (ae - bd)}{e - b (1-t)}$$

$$\Delta P = \frac{b}{b - e} T_u$$

Y como

$$\epsilon \text{ (elasticidad de la demanda)} = 1/b$$

$$\eta \text{ (elasticidad de la oferta)} = 1/e$$

el resultado se asemeja al llamado "Teorema de Dalton" (13) que definió que, en situación de competencia perfecta, el peso de un impuesto establecido sobre cualquier bien se divide entre demandantes y oferentes en proporción a las elasticidades del bien gravado.

Efectivamente,

$$\Delta P = \frac{b}{b - e} \cdot T_u = \frac{\eta}{\eta - \epsilon} \cdot T_u$$

Sin embargo, hay que recordar que en un impuesto "ad valorem" como el que estamos considerando, la Hacienda Pública actúa sobre t sobre el porcentaje recaudado, pero no sobre T_u puesto que el valor de este último dependerá del nuevo precio de equilibrio, influido a su vez por las reacciones de oferta y demanda ante la nueva situación.

Para comprobar esta diferencia, y sin salirnos del esquema de análisis hasta ahora utilizado, supongamos una curva de demanda normal y decreciente

$$p = a - bx$$

y tres curvas de oferta referidas a costes decrecientes, $O_1 = d + ex$; constantes, $O_2 = f$; y decrecientes $O_3 = g - hx$. El gráfico 3.1. ilustra el razonamiento analítico. Hemos preferido considerar positivos los valores de todos los coeficientes utilizados, afectándoles de los signos correspondientes, para mayor claridad comparativa.

$$X_o = \frac{a - d}{b + e} = \frac{a - f}{b} = \frac{a - g}{b - h}$$

$$P_o = \frac{ae + bd}{b + e} = f = \frac{bg - ah}{b - h}$$

Tras la aplicación del impuesto

$$O'_1 = \frac{d + ex}{1 - t} ; O'_2 = \frac{f}{1 - t} ; O'_3 = \frac{g - hx}{1 - t}$$

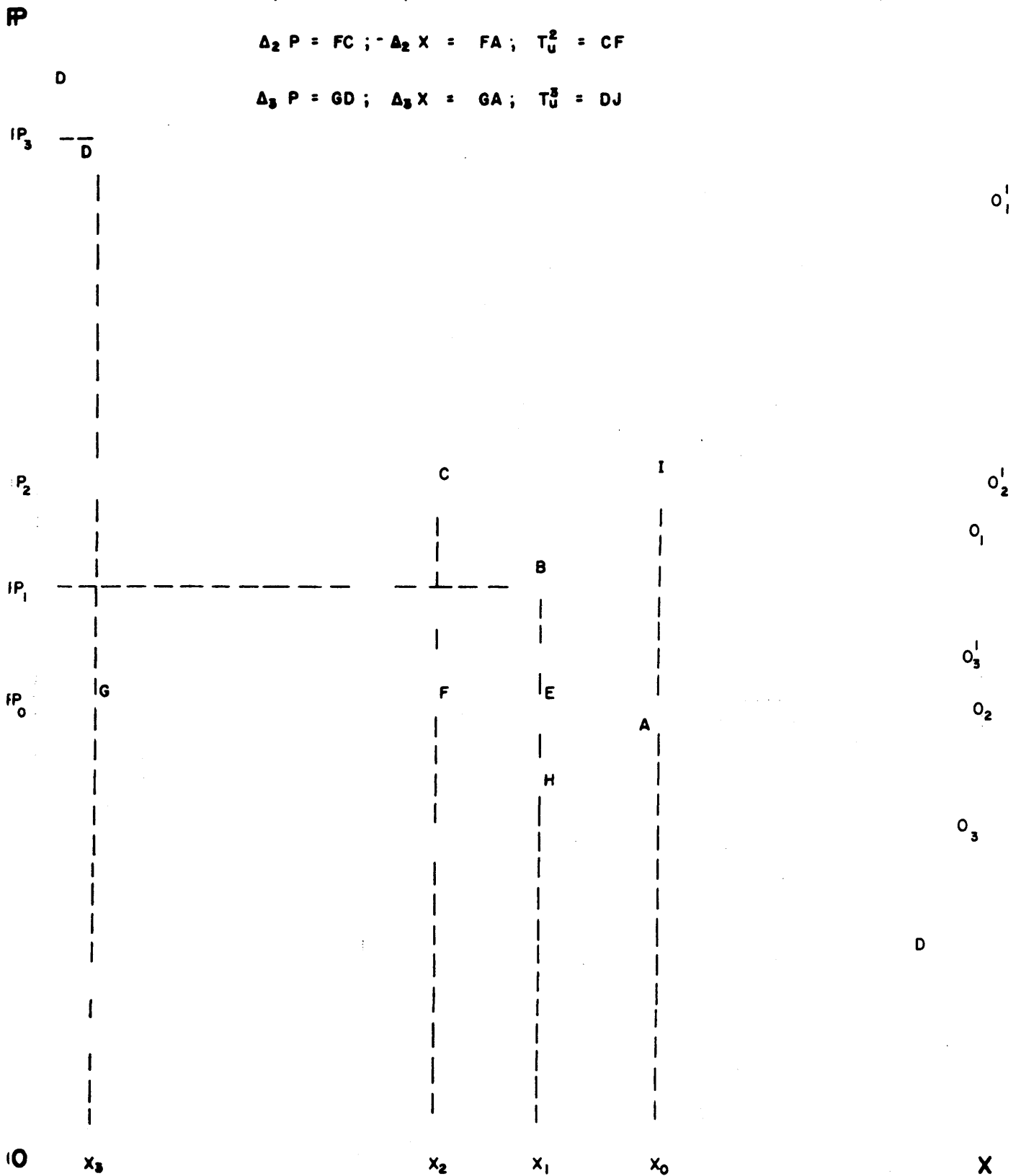
$$X_1 = \frac{a(1 - t) - d}{b(1 - t) + e} ; X_2 = \frac{a(1 - t) - f}{b(1 - t)} ; X_3 = \frac{a(1 - t) - g}{b(1 - t) - h}$$

GRAFICO 3.1

$$\Delta_1 P = EB ; -\Delta_1 X = EA ; T_U^1 = BH$$

$$\Delta_2 P = FC ; -\Delta_2 X = FA ; T_U^2 = CF$$

$$\Delta_3 P = GD ; \Delta_3 X = GA ; T_U^3 = DJ$$



$$P_1 = \frac{ae + bd}{b(1-t) + e} ; P_2 = \frac{f}{1-t} ; P_3 = \frac{bg - ah}{b(1-t) - h}$$

$$P_2 = \frac{f}{1-t} = \frac{ae + bd}{(b+e)(1-t)} = \frac{bd - ah}{(b-h)(1-t)}$$

$$\Delta_1^P = \frac{tb(ae + bd)}{(b+e)(b(1-t) + e)} = P_o \cdot \frac{tb}{b(1-t) + e} ;$$

$$\Delta_1^X = \frac{-t(ae + bd)}{(b+e)(b(1-t) + e)} - \frac{\Delta_1^P}{b}$$

$$\Delta_2^P = \frac{ft}{1-t} = P_o \cdot \frac{t}{1-t} ; \Delta_2^X = \frac{-tf}{b(1-t)} = -\frac{\Delta_2^P}{b}$$

$$\Delta_3^P = \frac{tb(bg - ah)}{(b-h)(b(1-t) - h)} = P_o \cdot \frac{tb}{b(1-t) - h} ;$$

$$\Delta_3^X = \frac{-t(bg - ah)}{(b-h)(b(1-t) - h)} = -\frac{\Delta_3^P}{b}$$

$$\frac{P_1}{P_2} = \frac{b(1-t) + e - et}{b(1-t) + e} = 1 - \frac{et}{b(1-t) + e} < 1$$

$$\frac{P_3}{P_2} = \frac{b(1-t) - h + th}{b(1-t) - h} = 1 + \frac{th}{b(1-t) - h} > 1 \quad (14)$$

$$\Delta_1^P < \Delta_2^P < \Delta_3^P \Rightarrow -\Delta_1^X < -\Delta_2^X < -\Delta_3^X$$

$$T_u^1 = t \cdot p_1 ; T_u^2 = t \cdot p_2 ; T_u^3 = t \cdot p_3$$

$$T_u^1 \quad T_u^2 \quad T_u^3$$

Si el impuesto que recae sobre cada unidad de producto es distinto en cada caso pero también las cantidades lo son y en progresión inversa,= podría suceder que, sin embargo, la recaudación total ($t.P.X$) fuera - idéntica en los tres supuestos. Veamos que no es así en una doble di - rección. Las respectivas bases imponibles serían:

$$B_1 = P_1 X_1 = P_o . X_o + \Delta_1 P . X_1 + \Delta_1 X . P_o$$

$$B_2 = P_2 X_2 = P_o . X_o + \Delta_2 P . X_2 + \Delta_2 X . P_o$$

$$B_3 = P_3 X_3 = P_o . X_o + \Delta_3 P . X_3 + \Delta_3 X . P_o$$

Por lo tanto, para que $B_1 = B_2 = B_3$ es "condición necesaria y sufi - ciente" que $\Delta_1 P . X_1 + \Delta_1 X . P_o = \Delta_2 P . X_2 + \Delta_2 X . P_o = \Delta_3 P . X_3 + \Delta_3 X . P_o$. Compa - rando dos a dos:

$$\Delta_1 P \left(X_o - \frac{\Delta_1 P}{b} \right) - P_o \frac{\Delta_1 P}{b} = \Delta_2 P \left(X_o - \frac{\Delta_2 P}{b} \right) - P_o \frac{\Delta_2 P}{b}$$

$$X_o (\Delta_1 P - \Delta_2 P) - \frac{P_o}{b} (\Delta_1 P - \Delta_2 P) = \frac{1}{b} (\Delta_1 P^2 - \Delta_2 P^2)$$

$$bX_o - P_o = \Delta_1 P + \Delta_2 P$$

De la misma forma

$$bX_o - P_o = \Delta_1 P + \Delta_3 P = \Delta_2 P + \Delta_3 P$$

Condición que tan solo se cumple si $\Delta_1 P = \Delta_2 P = \Delta_3 P$, que resulta imposible pues, al exigir que las tres pasen por $X_0 P_0$, tal condición solamente se cumpliría si las tres fueran la misma línea.

Comprobémoslo a través de una nueva vía, ahora buscando cuál habría de ser el tipo impositivo aplicable de modo que $t.B_i = t.P_0.X_0$. O lo que es lo mismo, cuándo $P_i.X_i = P_0.X_0$. De acuerdo con las ecuaciones anteriores, las respectivas condiciones necesarias y suficientes nos vienen dadas por

$$\Delta_1 P \left(X_0 - \frac{P_0}{b} - \frac{\Delta_1 P}{b} \right) = 0$$

$$\Delta_2 P \left(X_0 - \frac{P_0}{b} - \frac{\Delta_2 P}{b} \right) = 0$$

$$\Delta_3 P \left(X_0 - \frac{P_0}{b} - \frac{\Delta_3 P}{b} \right) = 0$$

Es decir, la igualdad se produce si los incrementos en los precios son nulos (contrasentido obvio en el hilo de nuestra argumentación) o si, operando con la primera,

$$X_0 - \frac{P_0}{b} = \frac{\Delta_1 P}{b} = \frac{t_1 P_0}{b(1-t) + e}$$

$$bX_0(b+e) - P_0(b+e) - t_1(b^2 X_0 - bP_0) = t_1 bP_0$$

$$t_1 = \frac{(b + e) (bX_o - P_o)}{b^2 X_o} = \left(\frac{b + e}{b}\right) \left(1 - \frac{P_o}{bX_o}\right)$$

Para los otros dos supuestos

$$t_2 = 1 - \frac{P_o}{bX_o}$$

$$t_3 = \left(\frac{b - h}{b}\right) \left(1 - \frac{P_o}{bX_o}\right)$$

Y, según vimos,

$$t_1 = t_2 \left(\frac{\eta_1 - \varepsilon}{\eta_1}\right)$$

$$t_3 = t_2 \left(\frac{\eta_2 - \varepsilon}{\eta_2}\right)$$

Dado que

$$\frac{b + e}{b} > 1 \quad \text{y} \quad \frac{b - h}{b} < 1$$

$$t_1 > t_2 > t_3$$

En otras palabras, que nos sirven de resumen de cuanto hemos visto, un impuesto "ad valorem" sobre el consumo en caso de una demanda normal -

(elasticidad-precio negativa) provoca un incremento en el precio y, - consecuentemente, un descenso de la cantidad de producto en el merca - do. Ese incremento del precio es igual al montante del impuesto caso - de operar la oferta con costes constantes, menor si éstos son crecien - tes y mayor si decrecientes. El descenso en la cantidad será también, = por tanto y respectivamente, menor si los costes son crecientes y máxi - mo si decrecientes.

La base impositiva (total de ventas en su valor, $P_i \cdot X_i$) no puede ya = coincidir entre esos tres casos por la diferente elasticidad de unas y otras ofertas, suponiendo un tipo impositivo t igual para todos los su - puestos. Por la reacción menor que se produce en el caso de costes cre - cientes, el tipo impositivo deberá ser más alto en su caso que en el - de costes constantes y en éste que en el de decrecientes si queremos - que $B_1 = B_0$.

Veamos ahora un supuesto de demanda rígida (gráfico 3.3.). Respetando = la nomenclatura utilizada al principio de este epígrafe, ahora $b \Rightarrow -\infty$

Por lo tanto, si

$$\Delta P = \frac{b}{b - e} \cdot T_u \Rightarrow T_u$$

$$\Delta X = -\frac{\Delta P}{b} \Rightarrow 0$$

P

GRAFICO 3.3

O'_1

D

O_1

P'_{11}

B

O'_2

P'_{∞}

A

O_2

O'_3

O_3

D

O

X

X

sea cual sea la estructura de costes. El impuesto, por tanto, se trasladada íntegramente al demandante sin que varíe la cantidad de equilibrio, precisamente por la rigidez de la demanda que es el supuesto que contemplamos.

En el supuesto de demanda totalmente elástica (supuesto teórico para cada empresa en competencia perfecta), la estructura de costes afecta decisivamente la nueva posición de equilibrio (gráfico 3.4.). La demanda ahora es $p = a + bx$ cuando $b \Rightarrow 0$.

$$\Delta P \Rightarrow 0, P_1 = P_0 ; X_0 = \frac{a - d}{e}$$

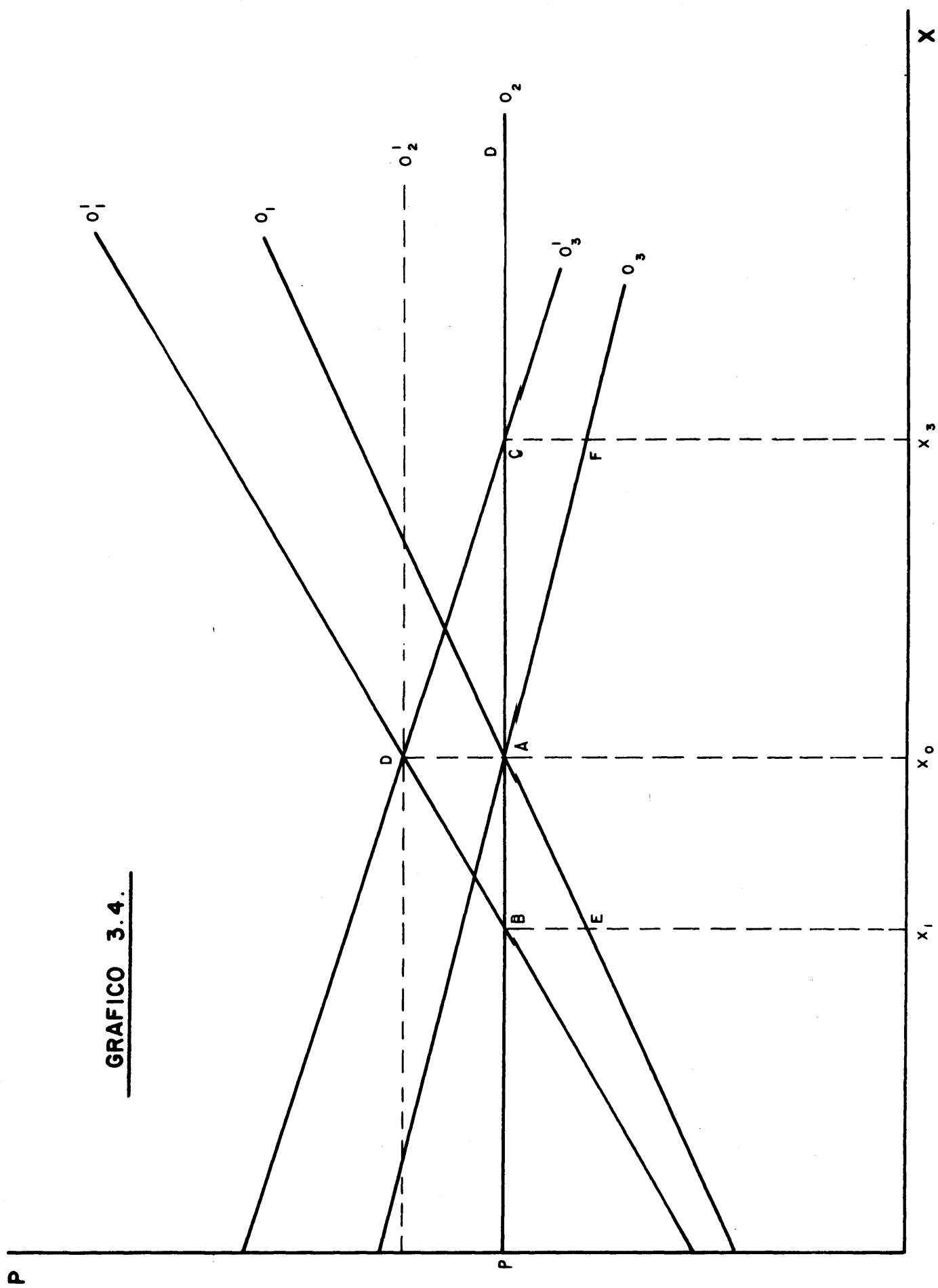
$$S' = \frac{d + ex}{1 - t}$$

$$X' = \frac{a(1 - t) - d}{e}$$

$$\Delta X = X' - X_0 = - \frac{at}{e} = P_0 \cdot \left(- \frac{t}{e}\right)$$

Por lo tanto, si $e > 0$ (costes crecientes), el precio no varía pero disminuye la cantidad (y la recaudación tributaria, naturalmente). Si $e < 0$ (costes decrecientes), el precio también se mantiene pero en cambio la cantidad de producto tiende a aumentar por cuanto para alcanzar el nivel de costes equiparable al precio anterior es ahora necesario un mayor volumen de producción.

GRAFICO 3.4.



$$S'' = \frac{d + ex}{1 - t (1 + \Delta t)}$$

siendo Δt el porcentaje de incremento del tipo impositivo.

$$X_2 = \frac{a (1 - t (1 + \Delta t)) - d}{e - b (1 - t (1 + \Delta t))}$$

$$P_2 = \frac{ae - bd}{e - b (1 - t (1 + \Delta t))}$$

$$\Delta_2^P = \frac{bt \Delta t (bd - ae)}{(e - b (1 - t)) (e - b (1 - t (1 + \Delta t)))}$$

$$\Delta_2^X = \frac{t \Delta t (bd - ae)}{(e - b (1 - t)) (e - b (1 - t (1 + \Delta t)))}$$

$$T_{2u} = \frac{t (1 + \Delta t) (ae - bd)}{e - b (1 - t (1 + \Delta t))}$$

$$\Delta T_u = \frac{(ae - bd) t (1 + \Delta t) (e - b)}{(e - b (1 - t)) (e - b (1 - t (1 + \Delta t)))}$$

$$\Delta_2^P = \frac{b \Delta t}{1 + \Delta t (b - e)}$$

$$\Delta_2^X = \frac{\Delta t}{1 + \Delta t (b - e)} = \frac{\Delta_2^P}{b}$$

siendo los efectos semejantes a los producidos por la introducción del gravamen. De la misma forma, no hace falta decir el sentido inverso de las consecuencias caso de que nos encontráramos ante la desaparición - del gravamen o disminución del tipo impositivo.

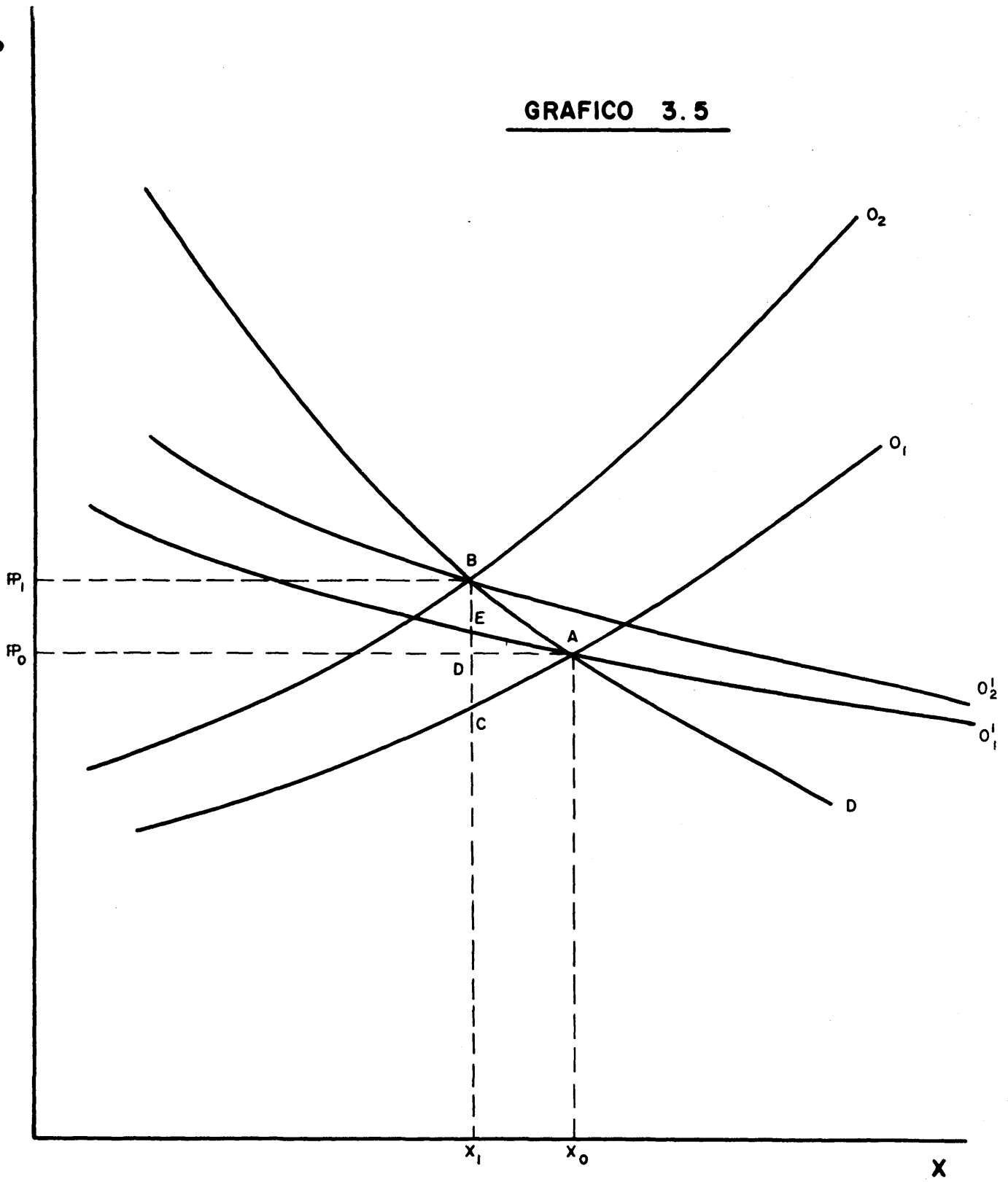
Es fácil comprobar que los resultados no varían si abandonamos el supuesto de linealidad adoptado. En los casos de demandas totalmente rígida y elástica así como en los de costes constantes la linealidad viene dada por su propia definición y por tanto los efectos serán los ya vistos, con la única diferencia de que las pendientes respectivas, $1/b$ para la demanda, $1/e$ para la oferta, son ahora distintas y distinto habrá de ser la fuerza del efecto generado. Y que tal como más arriba se indicaba, $\Delta P = \frac{\eta}{\eta - \epsilon}$. Tu, con las matizaciones de cada caso.

Comprobémoslo gráficamente (gráfico 3.5.) para el supuesto de costes - crecientes (O_1, O_2) y demanda normal (D).

$$\epsilon \text{ (elasticidad demanda)} = \frac{\frac{\Delta X}{X}}{\frac{\Delta P}{P}} = \frac{\frac{AD}{X_0}}{\frac{DB}{P_0}}$$

$$\eta \text{ (elasticidad oferta)} = \frac{\frac{AD}{X_0}}{\frac{DC}{P_0}}$$

GRAFICO 3.5



$$\frac{\varepsilon}{\eta} = \frac{DC}{DB} = - \frac{CD}{DB}$$

$$Tu = CD + DB$$

$$CD = \frac{-BD \cdot \varepsilon}{\eta} = Tu - BD$$

$$\Delta P = BD = \frac{Tu \cdot \eta}{\eta - \varepsilon}, \quad \text{c.q.d.}$$

En el mismo gráfico, comparemos los efectos en el caso de costes de -
crecientes (O'_1, O'_2).

$$\varepsilon = \frac{\frac{AD}{X_o}}{\frac{DB}{P_o}} \quad ; \quad \eta = \frac{\frac{AD}{X_o}}{\frac{DE}{P_o}}$$

$$\frac{\varepsilon}{\eta} = \frac{DE}{DB}$$

$$Tu = DB - DE$$

$$DE = \frac{DB \cdot \varepsilon}{\eta} = DB - Tu$$

$$\Delta P = DB = \frac{Tu \cdot \eta}{\eta - \varepsilon}, \quad \text{c.q.d.}$$

Puede observarse que, según ya vimos en los ejemplos lineales, el incremento del precio en caso de costes decrecientes, es superior al propio impuesto al ser, en el nuevo punto de equilibrio, los costes superiores a los del punto originario.

3.2. El análisis tradicional del monopolio

Desde el mismo enfoque analítico marginalista y utilizando también - iguales presupuestos y notación a los que empleamos para la competencia perfecta, examinemos ahora los mismos supuestos en el caso del monopolio (15). El equilibrio teórico nos viene dado por la intersección de coste marginal e ingreso marginal (16).

$$P = a + bx$$

$$I = ax + bx^2$$

$$I' = a + 2bx$$

$$C = f + dx + ex^2$$

$$C' = d + 2ex$$

$$C' = I' = a + 2bx = d + 2ex$$

$$X_o = \frac{a - d}{2(e - b)}$$

$$P_o = a + \frac{b}{2} \frac{(a - d)}{(e - b)}$$

Tras la introducción del impuesto

$$I_1 = (ax_1 + bx_1^2) (1 - t)$$

$$I'_1 = (a + 2bx_1) (1 - t)$$

$$X_1 = \frac{a(1-t) - d}{2(e-b(1-t))}$$

$$P_1 = a + \frac{b}{2} \left(\frac{a(1-t) - d}{e-b(1-t)} \right)$$

$$\Delta_p = \frac{b}{2} \frac{t(bd - ae)}{(e-b)^2 + t(eb - b^2)}$$

Sigamos ahora el mismo camino que el que seguimos para la competencia perfecta, con tres diferentes estructuras de costes

$$C'_1 = d + 2ex \text{ (crecientes)}$$

$$C'_2 = f \text{ (constantes)}$$

$$C'_3 = g - 2hx \text{ (decrecientes)}$$

y, en primer lugar, una curva de demanda decreciente

$$p = a - bx, \quad I' = a - 2bx$$

$$X_0 = \frac{a-d}{2(e+b)} = \frac{a-f}{2b} = \frac{a-g}{2(b-h)}$$

Como puede verse, la mitad del X_0 que resultaba en la competencia perfecta (-17).

$$P_o = a - b \frac{a - d}{2 (e + b)} = \frac{a + f}{2} = a - \frac{b}{2} \frac{a - g}{b - h}$$

Tras la introducción del impuesto

$$I' = (a - 2bx) (1 - t)$$

$$X_1 = \frac{a (1 - t) - d}{2 (e + b (1 - t))}$$

$$X_2 = \frac{a (1 - t) - f}{2b (1 - t)}$$

$$X_3 = \frac{a (1 - t) - g}{2 (b (1 - t) - h)}$$

$$P_1 = a - b \frac{a (1 - t) - d}{2 (e + b (1 - t))}$$

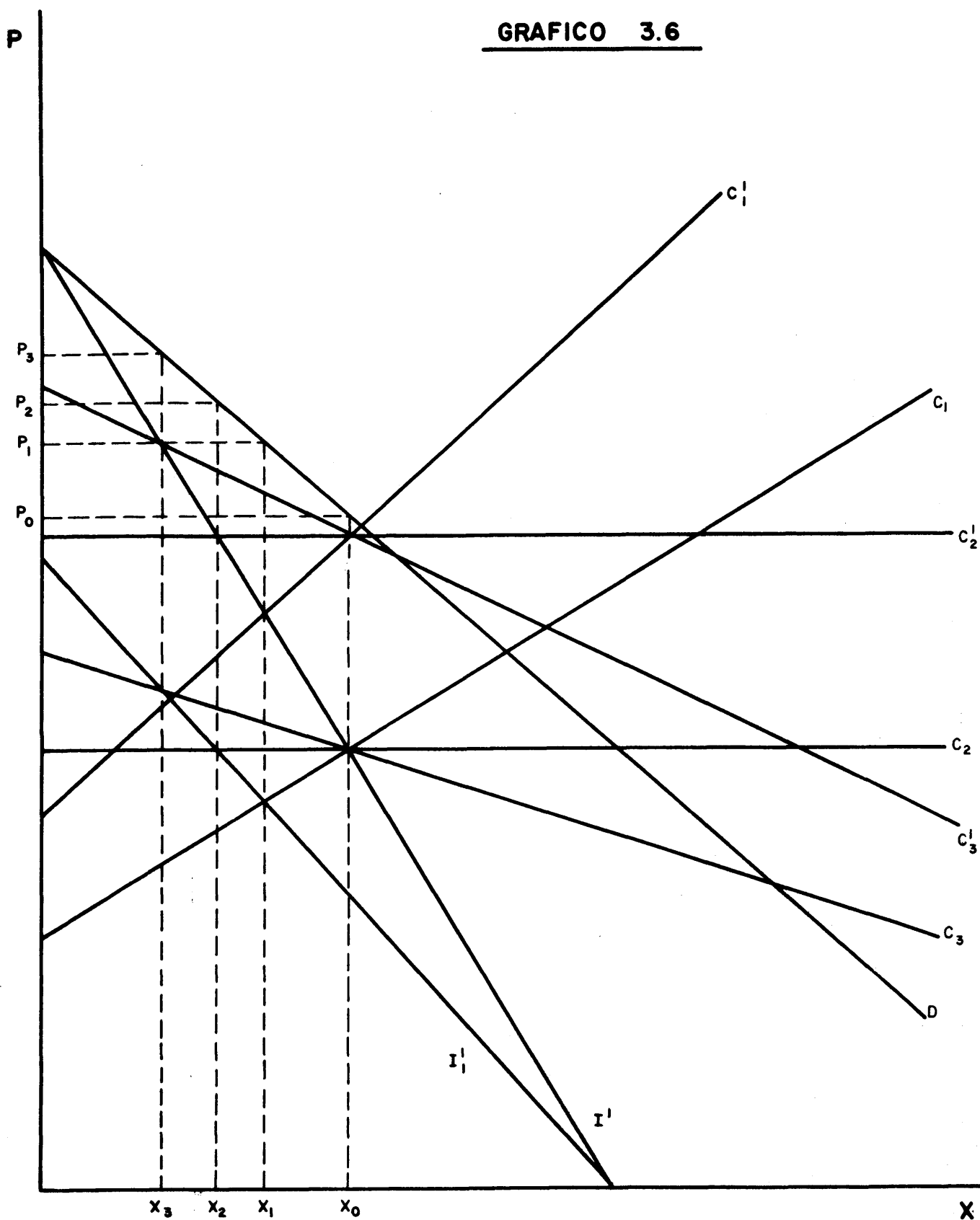
$$P_2 = \frac{a}{2} + \frac{f}{2 (1 - t)} = \frac{a (1 - t) + f}{2 (1 - t)}$$

$$P_3 = a - b \frac{a (1 - t) - g}{2 (b (1 - t) - h)}$$

Que representamos en el gráfico 3.6.

En él puede observarse que descenso en la cantidad de producto e incremento de precio son mayores en el supuesto de costes decrecientes que=

GRAFICO 3.6



en el de constantes y en éste a su vez que en el de costes crecientes. Naturalmente, si estuviéramos ante una disminución de tipos impositivos las consecuencias serían las mismas pero a la inversa: mayor incremento en la cantidad y disminución del precio en el supuesto de costes decrecientes y menor en el de costes crecientes. Puede comprobarse también que los efectos no varían si el monopolista considera que, tras el impuesto, se modifican los costes y no los ingresos. C'_1 , C'_2 y C'_3 representan las líneas de costes marginales resultantes y su intersección con I' nos lleva a las mismas cantidades y precios de nuevo equilibrio que cuando comparábamos C_1 , C_2 y C_3 con I'_1 .

Comparando con el gráfico 3.1. se observa cómo las variaciones son menores, en términos absolutos, que en el caso de competencia perfecta, resultando en todo caso que los valores de equilibrio son siempre menores, en cuanto a cantidad de producto, mayores en lo que se refiere al precio del mismo.

En los casos extremos, demanda totalmente rígida o totalmente elástica, los efectos tienden a ser prácticamente idénticos a los que hemos reseñado para la competencia perfecta. Si la demanda es rígida, la traslación parece que ha de ser total hacia el demandante y por el mismo importe del impuesto. Si la demanda es elástica (aunque, siempre en teoría, es incompatible su coexistencia con el monopolio), la traslación hacia adelante resulta también aquí imposible. Caso de costes crecientes la cantidad ofrecida tendería a disminuir, aumentando si los costes

son decrecientes. Como en el caso de competencia perfecta, persiste la misma indefinición para el supuesto de costes constantes y la probable traslación hacia atrás o hacia otros productos si fuera posible.

Podemos resumir, por tanto, siempre desde los esquemas utilizados, que el monopolista no se diferencia del oferente de competencia perfecta - en los casos de demanda totalmente rígida o totalmente elástica. En to dos los demás supuestos, es decir, los más habituales, el oferente monopolista tiende a absorber parte del impuesto sobre sus ventas cara a seguir maximizando sus beneficios. Absorción que es mayor que la sopor tada por el oferente en competencia perfecta, con la diferencia de que áquel sigue teóricamente vendiendo a un precio superior a sus costes - marginales y éste, en el mejor de los casos, mantiene la equivalencia= entre dichos costes y precios de venta.

3.4. Críticas y contrastaciones

En general, pues, la opinión tradicional mayoritaria piensa que el impuesto se suma a los costes marginales por lo cual, dependiendo de las elasticidades de oferta y demanda, el precio final sufre un incremento proporcional al importe de dicho impuesto, ya sea sobre la generalidad de las ventas, ya sobre consumos específicos.

La primera crítica a esta posición la ofrecen H.G. BROWN (18) y E. ROLPH (19) para los cuales es más probable, de no concurrir un incremento importante de la oferta monetaria, que se produzca una traslación hacia atrás, hacia los factores de producción, en el caso de encontrarnos ante un impuesto general sobre las ventas. Este, por tanto, tendría semejantes efectos a los derivados de un impuesto proporcional sobre las rentas de los factores. Naturalmente, la mayor o menor elasticidad de la oferta de dichos factores implicaría una menor o mayor traslación relativa hacia unos u otros. Los precios, en consecuencia, no tienen por qué elevarse.

Este razonamiento, que BROWN aplica tan sólo a la imposición general, pero no a la específica sobre determinados consumos, ROLPH intenta su generalización también para éstos. Afirma así que aunque los precios de los bienes gravados se elevarán en términos relativos respecto a los no gravados, la oferta de éstos aumentará por cuanto los factores productivos empleados en la obtención de aquéllos se desplazarán hacia

la producción de las mercancías que no son objeto de imposición ni, - por tanto, sufren la correspondiente traslación hacia atrás. Por ello, concluye ROLPH, los consumidores tampoco soportan el peso del impuesto porque unos bienes se abaratan compensando los que se encarecen.

La respuesta del profesor Musgrave (20) es coherente con su concepto - de incidencia: "Lo que importa son los cambios que resultan en los pre - cios relativos, no en los precios absolutos o nivel de precios. Tal, - al menos, es el caso si suponemos una competencia perfecta y la ausen - cia de ilusión monetaria o fiscal, y si prescindimos del efecto de los cambios en el nivel de precios sobre el valor real de los títulos po - seídos por diversas personas. En un sistema completo, estos factores - pueden ser tenidos en cuenta, pero es conveniente no considerarlos al - principio. Sólo de esta manera podemos llegar al meollo del problema - de la incidencia, que es un problema de precios relativos".

El profesor de Harvard está pues haciendo mención a alteraciones poste - riores a la incidencia, tal como la hemos definido. Y, como más arriba decíamos, sin dejar de reconocer la importancia del estudio de tales - alteraciones, nuestro objetivo se encuentra en un paso previo, en ese impacto inicial de la carga tributaria.

No hará falta decir, y las páginas que siguen son justificación sufi - ciente, que no compartimos en absoluto las tesis de BROWN y ROLPH. Los impuestos indirectos, sobre ventas o consumos, se trasladan hacia ade -

lante, hacia el precio final, no hacia los factores productivos. Por ello nuestra discrepancia afecta también a toda la teoría "ortodoxa" - que se ha expuesto en páginas anteriores. Discrepancia que podría ser generalizable respecto de todas las construcciones marginalistas. Por una razón fundamental: el mundo real, los comportamientos empresariales, son totalmente divergentes de tan bonitos modelos teóricos. Y como decíamos en el primer capítulo, el estudioso debe intentar describir la realidad tal como es, no tal como podría ser si se cumplieran una serie de supuestos que no se cumplen jamás.

Ya en el comienzo de la década de los treinta (con el posible antecedente del Informe COLDWYN, 1.926) aparecieron los primeros estudios de peso (21) llamando la atención sobre la "imperfecta competencia" en la que se mueven las economías occidentales, supuestamente guiadas por la "mano invisible" del mercado. El simple conocimiento de las prácticas empresariales hace intuitivamente evidente el abismo que se abre entre las construcciones doctrinales que venimos citando y la praxis habitual de los sujetos económicos. Intuición que encuentra apoyatura y confirmación en las encuestas de investigación realizadas en este sentido. De acuerdo con algunas de ellas (22) (referidas a grandes empresas, pero, en este caso, todavía más aplicable a las pequeñas y medianas) podríamos distinguir dos tipos fundamentales de empresas: fabricantes, por un lado; mayoristas y minoristas, por otro.

Los objetivos perseguidos por los primeros aparecen tan variados como distintas las circunstancias de cada sector o actividad: maximizar beneficios (teóricamente única razón en los modelos ortodoxos); estabilizar precios, ante el temor a una "guerra de precios"; evitar la competencia; explorar el mercado; penetración progresiva en el mismo, promoción de una línea de productos.

Sin embargo, en el caso de mayoristas y minoristas, nos encontramos - que es práctica podríamos decir que universal la aplicación de un margen sobre el precio de venta. Naturalmente, con este margen se pretende cubrir los costes de funcionamiento (básicamente, además, costes medios, no marginales) y obtener un beneficio considerado suficiente o - normal. Beneficio que resulta, y así se pretende, una proporción del - volumen de negocio.

Estas conclusiones habían hecho su aparición ya tiempo antes, fundamentalmente al final de la década de los treinta, en Oxford (23). Porque el hecho evidente de que los conceptos marginalistas están totalmente ausentes en los comportamientos empresariales debía saltar inevitablemente al campo de la doctrina. La práctica del "mark-up" del margen fijo de beneficio que se añade al coste pleno, iba pues a generar progresivamente una creciente literatura.

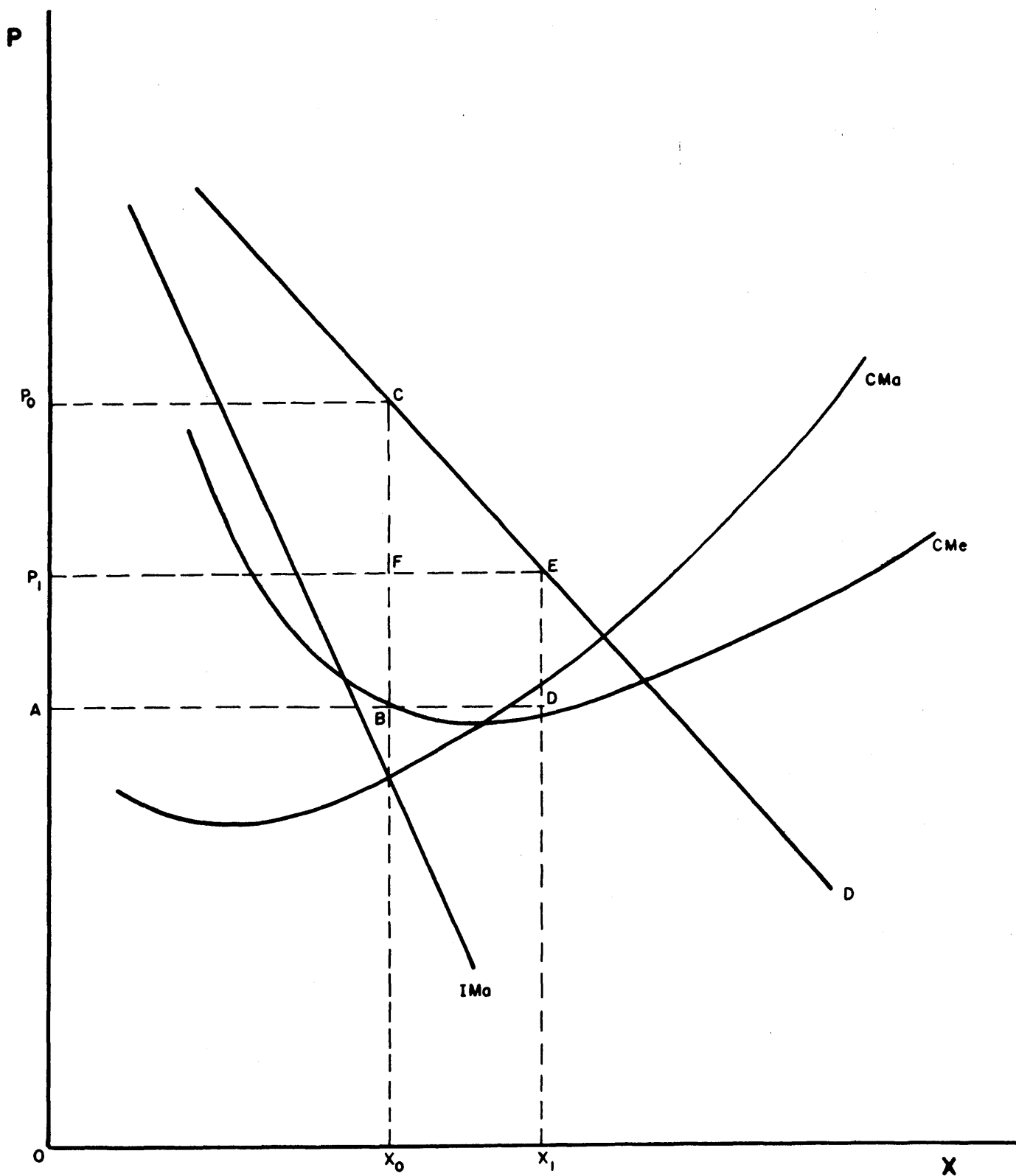
En general, un comportamiento como el descrito parece hacer caso omiso de la demanda, trasladando automáticamente hacia los consumidores cuál

quier incremento habido en los costes (entre ellos, un impuesto, como veremos). Dos explicaciones podrían apuntarse para explicar este fenómeno. La primera, más ortodoxa, pensaría en la existencia de "ganancias no realizadas" por presentar el mercado características de imperfección. HERBER (24), por ejemplo, las define como "la cantidad del incremento de beneficios (o de la disminución de pérdidas) que podría obtenerse si la empresa estuviera operando con un precio de equilibrio - correspondiente al óptimo de producción (coste marginal igual a ingreso marginal) así como produciendo una cantidad también correspondiente a la del óptimo de producción, en vez de operar a un precio y con una cantidad de producción distintas a las correspondientes a dicho punto-óptimo".

Supongamos una empresa con características como las descritas en el gráfico 3.7. Si operara en el punto teórico de máximo beneficio, produciría una cantidad X_0 al precio P_0 , obteniendo unos beneficios definidos por el área $A B C P_0$. Pero si se trata de una empresa "imperfectamente competitiva" podría no buscar tal punto. ¿Razones?. Conocimiento imperfecto del mercado, temor a acciones antimonopolíticas, a atraer competencia, limitaciones obligadas por el propio sector público...

Supongamos entonces que vende una cantidad X_1 al precio P_1 . Sus beneficios vienen dados por la superficie $A D E P_1$, inferiores por definición a los anteriores, siendo $P_1 F C P_0$ siempre mayor que $B D E F$. En-

GRAFICO 3.7



ser absolutamente original (25), si lo es en su desarrollo completo y - generalizado, comparando las distintas formas que puede adoptar la imposición sobre ventas y consumos. Posiblemente, ésta fuere la segunda= gran laguna observable en los trabajos dedicados a esta problemática.

Antes de pasar a desarrollar tal modelo analítico, haremos una breve - reseña de algunos de los trabajos empíricos que se han intentado sobre el tema. Hagamos constar previamente, que no han de servirnos tanto pa ra contrastar las teorías como para conocer las presunciones sobre las que se viene operando en este campo: efectivamente, los estudios dispo nibles sobre incidencia de los impuestos sobre ventas y consumo no han tratado tanto de descubrir el mecanismo de traslación como de calcular, de forma aproximada y partiendo de supuestos apriorísticos, el valor de tal incidencia. A nuestros efectos, por tanto, han de ser de escasa - utilidad.

Sin embargo, resulta altamente significativo que prácticamente la tot alidad de los estudios sobre incidencia presuponen una traslación total hacia el consumidor de la carga de los impuestos sobre ventas o sobre consumos específicos. "No hay carga impositiva en el lado de las fuen tes de renta porque ni trabajo ni capital, que pudieran haber sido - afectados por impuestos recientes sobre sus industrias, perciben apro ximadamente los mismos ingresos cuando se emplean en industrias no gra vadas" (26). Esta generalizada presunción de traslación total viene a= suponer, en nuestra opinión, un cierto reconocimiento del alejamiento=

entre la teoría y la práctica. Quizás las dos excepciones más significativas sean las de GILLESPIE (27) y MUSGRAVE en su estudio referido a Colombia (28). El primero de ellos, admitiendo como hipótesis más probable la "standard" de traslación total, asume tres alternativas (en línea con las críticas de BROWN y ROLPH vistas más arriba) distintas de incidencia para algunos impuestos sobre consumos específicos: un tercio, dos tercios o total traslación de la carga hacia los factores de producción. MUSGRAVE, para el concreto caso de gravámenes sobre vehículos asigna un tercio de la carga a las rentas de capital como hipótesis de no traslación de dicha parte.

Cabría rendir homenaje a un pionero estudio atribuido al Profesor Flores de Lemus, en 1.905, dentro del Informe de la Comisión extraparlamentaria para la supresión de los impuestos de consumo y referido a éstos en concreto. Con carácter más general destacamos a continuación los más conocidos estudios sobre incidencia global de los sistemas tributarios, con indicación del año, autor y país a que se refiere. Podrá comprobarse la proliferación en los países anglosajones frente a la pobreza de los continentales, lógica consecuencia del empirismo predominante entre aquéllos.

- 1.906 - 14 - 18; PRIMSOE; Reino Unido.
- 1.926; Lord SAMUEL; Reino Unido.
- 1.926; Informe COLDWYN; Reino Unido.
- 1.927 - 31; JONES-SANDRAI; Reino Unido.

- 1.941; COLM-TARASOV; U.S.A.
- 1.942; SHIRRAS-ROSTAS; Reino Unido.
- 1.945; BARNA; Reino Unido (*) (29).
- 1.950; BROCHIER; Francia.
- 1.951; MUSGRAVE; U.S.A. (*)
- 1.951; BALER; U.S.A.
- 1.951; POOLE; U.S.A.
- 1.955; CARTTER; Reino Unido.
- 1.955; MUSGRAVE; U.S.A.
- 1.955; LYDALL; Reino Unido.
- 1.956; BARRERE; Francia.
- 1.959; SHOUP; Venezuela.
- 1.960; NICHOLSON-NOSE; Reino Unido.
- 1.961; BISHOP; U.S.A.
- 1.961; MUSGRAVE; U.S.A.
- 1.961; HERSCHELL; Argentina.
- 1.962; GOFFMAN; Canadá.
- 1.963; MUSGRAVE, U.S.A.
- 1.963; SANCHEZ-ASIAIN; España.
- 1.964; GILLESPIE; Canadá. (*)
- 1.965; Informe ALLEN; Reino Unido.
- 1.965; ACOSTA-DIAZ MONASTERIO; España.
- 1.965; CRISTOFORO-SARTORATI; Italia.
- 1.967; BISHOP, U.S.A.
- 1.969; MUSGRAVE; Colombia.

- 1.970; VALLE; España.
- 1.971; PERONA; España. (*)
- 1.971; HERRIOT-MILLER; U.S.A.
- 1.974; PEECHMAN-OKNER; U.S.A.

La presunción dominante, repetimos, de traslación total hacia el consumimidor, no puede entenderse como contrastación empírica de tal afirmación. Pero sí, ya lo hemos dicho, como espontánea crítica a la construcción marginalista.

3.5. Un modelo analítico alternativo

Vamos a proceder, pues, a intentar construir un modelo analítico que describa el proceso de traslación de un impuesto sobre las ventas, basándonos para ello en las pautas habituales de comportamiento empresarial. Tal como hemos visto, existe un primer escalón (que agruparemos bajo la denominación genérica de "fabricante"), en el que muy diversos factores entran en juego a la hora de fijarse los precios de sus productos. Asignaremos a dichos precios un valor F , prescindiendo por tanto de cuál haya podido ser el camino previo a través del que se haya llegado hasta el mismo.

Sobre este precio F , todos los empresarios que intervienen posteriormente hasta que el producto llega al demandante final aplicarían un determinado margen M sobre su precio de venta. Por lo tanto, siempre se cumple que $0 < M < 1$. Por facilidades de cálculo, consideraremos que este margen es el mismo en todos y cada uno de los sucesivos pasos que puede recorrer el producto. Distinguir entre ellos, tal como ocurre en la realidad, es perfectamente posible. Pero la complejidad resultante dificultaría enormemente la comparación homogénea entre las distintas formas impositivas, sin que por utilizar la simplificación anterior se altere significativamente el razonamiento básico que vamos a desarrollar.

Desde la primera transmisión, a precio F , hasta la última, a PVP, exis

ten un total de $n(>1)$ ventas. JOHANSEN (25), amén de otras diferencias y, sobre todo, de la mayor simplicidad de su modelo, fija n en tres pasos: los clásicos de fabricante, mayorista y minorista. Nuestra opción es más general y nos permitirá estudiar fácilmente una mayor variedad de supuestos de intermediación comercial, integraciones verticales, etc.

En un primer supuesto de inexistencia de gravamen alguno, la cadena de precios sucesivos en cada una de las ventas vendría definida de la siguiente forma:

$$F ; \frac{F}{1-M} ; \frac{F}{(1-M)^2} ; \dots ; \frac{F}{(1-M)^{n-1}} = PVP_0$$

Contemplemos ahora la alteración que produce un impuesto en cascada que aplicara un tipo impositivo t_1 sobre todas y cada una de las ventas citadas en la cadena anterior. Los nuevos precios habrían de definirse, coherentemente con las presunciones descritas más arriba, considerando la integración del impuesto como un coste más, destinado a ser soportado por el consumidor. Tendríamos, pues:

$$\frac{F}{1-t_1} ; \frac{F}{(1-M)(1-t_1)^2} ; \frac{F}{(1-M)^2(1-t_1)^3} ; \dots ; \frac{F}{(1-M)^{n-1}(1-t_1)^n}$$

$$PVP_1 = F/(1-M)^{n-1} (1-t_1)^n$$

La carga de la incidencia, el "perjuicio" total causado al consumidor,

nos vendría dado por la diferencia entre PVP_1 y PVP_0 , es decir, el precio aplicado al consumidor después y antes de la introducción del gravamen. La carga fiscal sería entonces:

$$CF_1 = PVP_1 - PVP_0 = F \frac{1 - (1-t_1)^n}{(1-M)^{n-1} (1-t_1)^n}$$

Dentro de esta carga fiscal es importante distinguir qué parte es efectivamente recaudada para el Tesoro Público. Los ingresos totales unitarios derivados del impuesto en cascada serían:

$$T_1 = F \frac{t_1}{1-t_1} \sum_{n=0}^{n=n-1} \frac{1}{(1-M)^n (1-t_1)^n}$$

que, por ser el sumatorio una progresión geométrica de razón

$$\frac{1}{(1-M)(1-t)}, \text{ nos daría}$$

$$T_1 = F \frac{t_1 (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)}{(1-t_1)^n (1-M)^{n-1} (t_1 + M - t_1 M)}$$

El resto de la carga fiscal constituiría la piramidación (de ser positivo) o la parte no trasladada (de ser negativo) derivadas del impuesto. Considerando que el margen empresarial cubre los costes (entre ellos y fundamentalmente, los salariales) y deja un porcentaje residual como beneficios, ha de considerarse que, en un primer impacto al menos, el

efecto piramidación supone una transferencia de las rentas de los consumidores a las rentas netas empresariales, a los beneficios. Este dato es importante porque, en consecuencia, cuanto más alto sea el efecto piramidación, amén de una más fuerte elevación de precios (que en lo que a estabilidad económica se refiere ahora no nos ocuparía), mayor posibilidad existe de potenciar una incidencia global más regresiva del impuesto en cuestión. En el caso del que recae en cascada sobre las ventas, que ahora estudiamos, la piramidación nos vendría dada por

$$P_1 = PVP_1 - T_1 - PVP_0 = CF_1 - T_1$$

$$P_1 = F \frac{M(1 - (1-t_1)^n) - t_1(1-t_1)^{n-1}(1 - (1-M)^n)}{(1-M)^{n-1}(1-t_1)^{n-1}(t_1 + M - t_1M)}$$

Sigamos a continuación el mismo proceso, desarrollando los valores resultantes de la aplicación de un impuesto sobre el valor añadido. El tipo impositivo único es ahora t_2 . El proceso de formación de la cadena de precios sucesivos es ahora, aplicando la misma lógica de comportamiento, algo más complejo que en el caso anterior.

El llamado fabricante vendería a un precio $F/(1-t_2)$. El siguiente intermediario aplicaría un precio tal que

$$PM_1 = (F/(1-t_2)(1-M)) + T_{M1}$$

$$T_{M1} = t_2 \left(\frac{F}{(1-t_2)(1-M)} + T_{M1} \right) - t_2 \frac{F}{(1-t_2)}$$

$$T_{M1} (1-t_2) = F \frac{t_2 M}{(1-t_2)(1-M)}$$

$$T_{M1} = F \frac{t_2 M}{(1-t_2)^2 (1-M)}$$

$$PM_1 = F \frac{1-t_2 + t_2 M}{(1-t_2)^2 (1-M)}$$

La cadena continuaría de igual forma hasta el último

$$PVP_2 = \frac{F (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-t_2)^n (1-M)^{n-1}}$$

La carga fiscal sería ahora

$$CF_2 = PVP_2 - PVP_0 = F \frac{(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^n}{(1-t_2)^n (1-M)^{n-1}}$$

de la que sería recaudada

$$T_2 = F \frac{t_2 (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-t_2)^n (1-M)^{n-1}}$$

y piramidación

$$P_2 = PVP_2 - PVP_0 - T_2 = CF_2 - T_2 = F \frac{(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^{n-1}}{(1-t_2)^{n-1} (1-M)^{n-1}}$$

Veamos, por último, el comportamiento de los impuestos monofásicos, - los que recaen sobre una sola de las ventas que se llevan a cabo a lo largo del proceso. Si bien ninguna de tales formas de gravamen parece estar en el horizonte de la imposición sobre las ventas en España, nos interesan, en primer lugar, porque así queda más completo nuestro análisis, extendiéndose a la totalidad de las formas posibles que puede adoptar la imposición sobre el consumo a través del gravamen sobre las ventas; en segundo lugar, por cuanto que estas formas monofásicas sí pueden ser utilizadas (y, de hecho, así ya ocurre), para la imposición sobre determinados consumos específicos, lujo, aduanas, ... Siguiendo la nomenclatura y sistema utilizados hasta el momento tendríamos:

* Impuesto sobre fabricantes

$$PVP_3 = F / (1-t_3) (1-M)^{n-1}$$

$$CF_3 = F \frac{t_3}{(1-t_3) (1-M)^{n-1}}$$

$$T_3 = F \cdot t_3$$

$$P_3 = F \frac{t_3 (1-(1-M)^{n-1})}{(1-t_3) (1-M)^{n-1}}$$

* Impuesto sobre mayoristas

$$PVP_4 = F/(1-M)^{n-1} (1-t_4)$$

$$CF_4 = F \frac{t_4}{(1-M)^{n-1} (1-t_4)}$$

$$T_4 = F \frac{t_4}{(1-t_4) (1-M)^{n-2}}$$

$$P_4 = F \frac{t_4 M}{(1-t_4) (1-M)^{n-2}}$$

* Impuesto sobre minoristas

$$PVP_5 = F/(1-t_5) (1-M)^{n-1}$$

$$CF_5 = F \frac{t_5}{(1-t_5) (1-M)^{n-1}} = T_5$$

$$P_5 = CF_5 - T_5 = 0$$

Excepción hecha de esta última forma de imposición y siempre que $n \geq 1$, hemos visto que cualquiera de las restantes figuras impositivas acarrea un efecto piramidación, es decir, un incremento del precio final al consumidor superior a la recaudación efectiva percibida por el Tesoro Público. Comparemos ahora estas cinco figuras: trataremos de estudiar cuales de ellas, a igual recaudación, general un menor efecto piramidación y, por ende, menor nivel de precios. O, lo que es lo mismo, cuales de ellas, implicando una misma carga fiscal para el consumidor, consiguen mayor recaudación.

Esta comparación resulta sencilla y evidente para las tres figuras monofásicas. Dado que

$$F < F / (1-M)^{n-2} < F / (1-M)^{n-1}$$

$$\text{para que } T_3 = T_4 = T_5 \Rightarrow t_3 > t_4 > t_5$$

y, por lo tanto

$$CF_3 > CF_4 > CF_5$$

o, también,

$$P_3 > P_4 > P_5 = 0$$

El impuesto monofásico sobre fabricantes genera, pues, un efecto piramidación mayor que otro que, proporcionando igual recaudación, recayera sobre mayoristas. Y ambos, lógicamente, conllevan un efecto piramidación superior al inexistente en un gravamen sobre minoristas.

Comparemos ahora las dos figuras plurifásicas: el impuesto en cascada y el que recae sobre el valor añadido. Partimos de una igual carga fiscal para ambos supuestos, lo que supone que $PVP_1 = PVP_2$, luego:

$$(1-t_1)^n = \frac{(1-t_2)^n}{(1-t_2+t_2M)^{n-1}}$$

$$1-t_1 = \frac{1-t_2}{(1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n}}$$

$$t_1 = 1 - \frac{1-t_2}{(1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n}} \frac{(1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n} - (1-t_2)}{(1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n}}$$

$$\frac{T_1}{PVP_1} = \frac{t_1 (1-(1-M)^n (1-t_1)^n)}{M + t_1 (1-M)} =$$

$$= \frac{\left((1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n} - (1-t_2) \right) \left((1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-M)^n (1-t_2)^n \right)}{(1-t_2+t_2M)^{n-1} \left((1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n} - (1-t_2) (1-M) \right)}$$

Dado que $\frac{T_2}{PVP_2} = t_2$ y partimos de $PWP_1 = PVP_2$

$T_1 > T_2$ si $\frac{T_1}{PVP_1} > t_2$, es decir si

$$\begin{aligned} (1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n} \left((1-t_2+t_2M)^{(n-1)} (1-t_2) - (1-M)^n (1-t_2)^n \right) &> \\ &> M (1-t_2+t_2M)^{(n-1)} (1-t_2) - (1-M)^n (1-t_2)^n \end{aligned}$$

Dividiendo por el segundo paréntesis del primer término,

$$(1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n} > 1 - \frac{(1-M) (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-M)^n (1-t_2)^{n-1}}$$

Dado que $(1-t_2+t_2M)^{(n-1)/n} > 1 - t_2+t_2M$, la condición sigue cumpliéndose si

$$1 - t_2 (1-M) > 1 - \frac{(1-M) (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-M)^n (1-t_2)^{n-1}}$$

o, lo que es lo mismo, si

$$t_2 < \frac{(1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-M)^n (1-t_2)^{n-1}}$$

condición cumplida puesto que el segundo término es superior a la unidad, mientras que $t_2 < 1$. Por lo tanto, para $PVP_1 = PVP_2$ (o $CF_1 = CF_2$), $T_1 > T_2$. En otros términos, que si queremos que de la aplicación alternativa de ambos impuestos resulte una igual carga fiscal para los consumidores (un mismo precio de venta final) ha de ser a costa de una menor recaudación a través del impuesto sobre el valor añadido. O, visto desde otro ángulo, si el objetivo es mantener los mismos ingresos para la Hacienda vía una y otra figura impositiva, se generará un mayor efecto piramidación y, por consiguiente, un más elevado nivel de precios con la última de las formas citadas que con el impuesto en cascada.

Comparemos a continuación estas dos figuras con las monofásicas más arriba estudiadas. Obviamente, ambas generan, para la misma recaudación, un mayor efecto piramidación que el impuesto sobre minoristas. Recordamos que en éste, no existe efecto piramidación.

Por el otro extremo, podemos ver como la máxima piramidación va a ser la provocada por el impuesto monofásico sobre fabricantes. Ello es lógico dado que supone simultáneamente el tipo impositivo más alto y que más al inicio del proceso se aplica. Comparando con el que recae sobre el valor añadido:

$$CF_2 = CF_3 \Rightarrow 1 - t_3 = \frac{(1-t_2)^n}{(1-t_2+t_2M)^{n-1}}$$

$$t_3 = 1 - \frac{(1-t_2)^n}{(1-t_2+t_2M)^{n-1}}$$

$$T_3 = \frac{(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^n}{(1-t_2)^n} \quad F$$

$$\text{como } T_2 = \frac{t_2 (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^n} \quad F$$

$$T_2 > T_3 \text{ si}$$

$$t_2 (1-t_2+t_2M)^{n-1} > (1-M)^{n-1} \left((1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^n \right)$$

$$(1-t_2+t_2M)^{n-1} \left(t_2 - (1-M)^{n-1} \right) > - (1-M)^{n-1} (1-t_2)^n$$

Dado que

$$(1-t_2+t_2M)^{n-1} > (1-t_2)^{n-1} > (1-t_2)^n$$

$$(1-t_2+t_2M)^{n-1} \left(t_2 - (1-M)^{n-1} \right) > (1-t_2)^n \left(t_2 - (1-M)^{n-1} \right)$$

$$T_2 > T_3 \text{ si}$$

$$t_2 - (1-M)^{n-1} > - (1-M)^{n-1}$$

$$t_2 > 0, \text{ c.q.d.}$$

Por lo tanto, con todo lo visto hasta el momento, tenemos que para

$$CF_1 = CF_2 = CF_3 = CF_5$$

$$T_5 > TF_1 > T_2 > T_3$$

Sólo nos queda por comparar el impuesto que recae sobre los mayoristas con los dos plurifásicos. En primer lugar, para el impuesto en cascada, si $CF_1 = CF_4$ (o $PVP_1 = PVP_4$)

$$(1-t_1)^n = 1 - t_4; \quad t_4 = 1 - (1-t_1)^n$$

$$T_4 = \frac{1 - (1-t_1)^n}{(1-M)^{n-2} (1-t_1)^n} F$$

$$\text{Como } T_1 = \frac{t_1 \left(1 - (1-M)^n (1-t_1)^n \right)}{(1-M)^{n-1} (1-t_1)^n (t_1 + M - t_1 M)} F$$

$$T_1 > T_4 \text{ si}$$

$$t_1 \left[1 - (1-M)^n (1-t_1)^n \right] > \left[1 - (1-t_1)^n \right] (1-M) (t_1 + M - t_1 M)$$

$$t_1 - (1-M) (t_1 + M - t_1 M) > (1-t_1)^n \left[t_1 (1-M)^n - (1-M) (t_1 + M - t_1 M) \right]$$

Llamando la atención sobre el hecho de que ambos términos pueden dar resultados negativos, si damos valores a las distintas variables podemos comprobar como, normalmente, si $n=3$, $T_1 > T_4$. Si $n > 3$, $T_4 > T_1$. Remitimos, en este caso, a los cuadros numéricos 3.5 a 3.8 que se ofrecen al final del capítulo.

Comparando, por último, el impuesto monofásico sobre mayoristas y el que recae sobre el valor añadido, tenemos que para

$$PVP_2 = PVP_4 \quad (CF_2 = CF_4)$$

$$(1-t_4) = (1-t_2) \left(\frac{1-t_2}{1-t_2+t_2M} \right)^{n-1}$$

$$T_4 = \frac{(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^n}{(1-t_2)^n (1-M)^{n-2}} F$$

$$T_2 = \frac{t_2 (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^n} F$$

$$T_4 > T_2 \text{ si}$$

$$\left((1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^n \right) (1-M) > t_2 (1-t_2+t_2M)^{n-1}$$

$$(1-M-t_2) (1-t_2+t_2M)^{n-1} > (1-M) (1-t_2)^n$$

$$\left(\frac{1-t_2+t_2M}{1-t_2} \right)^{n-1} > \frac{(1-M) (1-t_2)}{(1-M-t_2)}$$

$$\left(1 + \frac{t_2 M}{1-t_2} \right)^{n-1} > 1 + \frac{t_2 M}{1-t_2-M}$$

Si $n = 2 \Rightarrow T_2 > T_4$. Resultado analítico evidente también en el plano lógico, puesto que cuanto más bajo es n menor es el efecto piramidación del I.V.A., resultando indiferente para el impuesto sobre mayoristas. Si $n > 2$, el rendimiento será mayor en uno u otro impuesto según los valores que tomen tanto n como t_2 (y por tanto t_4) y M .

Efectivamente, $T_4 > T_2$ si

$$n - 1 > \frac{\ln \left(1 + \frac{t_2 M}{1-t_2-M} \right)}{\ln \left(1 + \frac{t_2 M}{1-t_2} \right)} > 1$$

Para que $T_4 > T_2$ es, repetimos, condición necesaria, aunque no suficiente, que $n > 2$. Para valores suficientemente altos de M , tanto más altos cuanto mayor es n o menor es t_2 , T_2 será superior a T_4 . Y en general, = dadas las identidades derivadas de la igualación entre PVP_2 y PVP_4 ,

$$T_4 > T_2, \text{ si } t_4 > \frac{t_2}{1-M}$$

Cuadro 3.1: Valores de M por encima de los cuales, para cada t_2 y n, siendo

$$CF_2 = CF_4, T_2 > T_4$$

$t_2 \backslash n$	3	4	5	6	7
0,01	0,50	0,67	0,75	0,80	0,83
0,02	0,50	0,66	0,75	0,80	0,83
0,03	0,49	0,66	0,74	0,79	0,82
0,04	0,49	0,65	0,74	0,79	0,82
0,05	0,49	0,65	0,73	0,78	0,81
0,06	0,48	0,64	0,73	0,77	0,81
0,07	0,48	0,64	0,72	0,77	0,80
0,08	0,47	0,63	0,72	0,76	0,80
0,09	0,47	0,63	0,71	0,76	0,79
0,10	0,47	0,62	0,70	0,75	0,78
0,11	0,46	0,62	0,70	0,75	0,78
0,12	0,46	0,61	0,69	0,74	0,77
0,13	0,45	0,61	0,69	0,74	0,77
0,14	0,45	0,60	0,68	0,73	0,76
0,15	0,45	0,60	0,68	0,72	0,75
0,16	0,44	0,59	0,67	0,72	0,75
0,17	0,44	0,59	0,67	0,71	0,74
0,18	0,43	0,58	0,66	0,70	0,73
0,19	0,43	0,58	0,65	0,70	0,73
0,20	0,42	0,57	0,65	0,69	0,72
0,21	0,42	0,57	0,64	0,68	0,71
0,22	0,42	0,56	0,63	0,68	0,71
0,23	0,41	0,56	0,63	0,67	0,70
0,24	0,41	0,55	0,62	0,66	0,69
0,25	0,40	0,55	0,62	0,66	0,68
0,26	0,40	0,54	0,61	0,65	0,68
0,27	0,39	0,53	0,60	0,64	0,67
0,28	0,39	0,53	0,60	0,64	0,66
0,29	0,39	0,52	0,59	0,63	0,65
0,30	0,38	0,52	0,58	0,62	0,65
0,31	0,38	0,51	0,58	0,61	0,64
0,32	0,37	0,50	0,57	0,61	0,63
0,33	0,37	0,50	0,56	0,60	0,62
0,34	0,36	0,49	0,56	0,59	0,62
0,35	0,36	0,49	0,55	0,58	0,61
0,36	0,35	0,48	0,54	0,58	0,60
0,37	0,35	0,47	0,53	0,57	0,59
0,38	0,34	0,47	0,53	0,56	0,58
0,39	0,34	0,46	0,52	0,55	0,57
0,40	0,33	0,45	0,51	0,55	0,57

Cuadro 3.2: Incidencia analítica de los impuestos sobre las ventas

	Impuesto en cascada	Imp. Valor Añadido	Imp. s/fabricantes	Imp. s/Mayoristas	Imp. s/Minoristas
P.V.P. (Precio unitario de venta al consumidor)	$\frac{F}{(1-M)^{n-1} (1-t_1)^n}$ PVP_1	$\frac{F (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^n}$ PVP_2	$\frac{F}{(1-M)^{n-1} (1-t_3)}$ PVP_3	$\frac{F}{(1-M)^{n-1} (1-t_4)}$ PVP_4	$\frac{F}{(1-M)^{n-1} (1-t_5)}$ PVP_5
C F (Carga fiscal = ΔPVP generado por el impuesto)	$\frac{F [1 - (1-t_1)^n]}{(1-M)^{n-1} (1-t_1)^n}$ CF_1	$\frac{F [(1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^n]}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^n}$ CF_2	$\frac{F t_3}{(1-M)^{n-1} (1-t_3)}$ CF_3	$\frac{F t_4}{(1-M)^{n-1} (1-t_4)}$ CF_4	$\frac{F t_5}{(1-M)^{n-1} (1-t_5)}$ CF_5
T (Recaudación total por unidad de producción)	$\frac{F t_1 [1 - (1-M)^n (1-t_1)^n]}{(1-t_1)^n (1-M)^{n-1} (t_1 + M-t_1M)}$ T_1	$\frac{F t_2 (1-t_2+t_2M)^{n-1}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^n}$ T_2	$\frac{F t_3}{1-t_3}$ T_3	$\frac{F t_4}{(1-M)^{n-2} (1-t_4)}$ T_4	$\frac{F t_5}{(1-M)^{n-1} (1-t_5)}$ T_5
P (Efecto piramidal = $CF - T$)	$\frac{F [M(1-(1-t_1)^n) - t_1(1-t_1)^{n-1}]}{(1-M)^{n-1} (1-t_1)^n (t_1 + M-t_1M)}$ P_1	$\frac{F (1-t_2+t_2M)^{n-1} - (1-t_2)^{n-1}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^{n-1}}$ P_2	$\frac{F t_3 [1 - (1-M)^{n-1}]}{(1-t_3) (1-M)^{n-1}}$ P_3	$\frac{F t_4 M}{(1-t_4) (1-M)^{n-2}}$ P_4	Nulo P_5
t_i = tipo impositivo en % sobre la base (P.V.P.)	t_1	t_2	t_3	t_4	t_5

Por lo tanto, estudiada la incidencia diferencial estática entre las -
distintas formas de imposición sobre las ventas, tenemos que si

$$CF_1 = CF_2 = CF_3 = CF_4 = CF_5$$

$$PVP_1 = PVP_2 = PVP_3 = PVP_4 = PVP_5$$

$$T_5 > T_4 \gtrless T_1 > T_2 > T_3$$

$$P_5 = 0 < P_4 \lesseqgtr P_1 < P_2 < P_3$$

Que también podemos describir

$$T_1 = T_2 = T_3 = T_4 = T_5$$

$$P_3 > P_2 > P_1 \gtrless P_4 > P_5 = 0$$

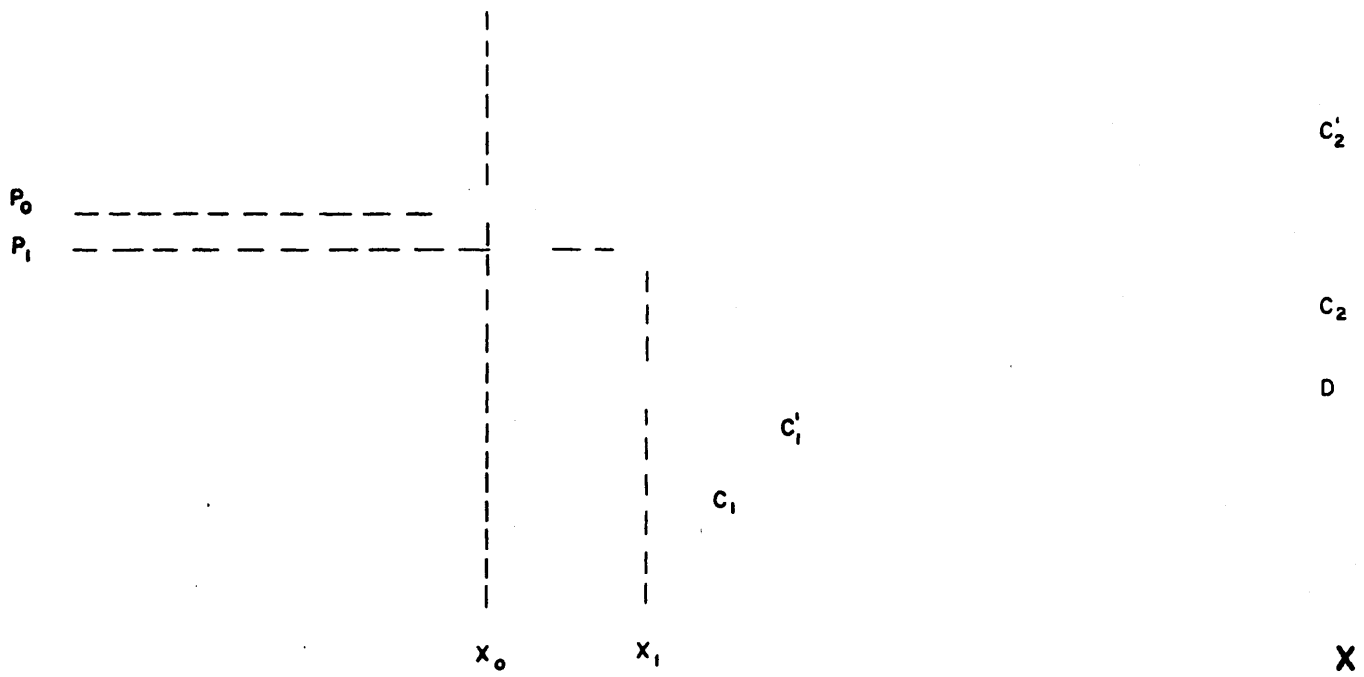
$$PVP_3 > PVP_2 > PVP_1 \gtrless PVP_4 > PVP_5$$

$$CF_3 > CF_2 > CF_1 \gtrless CF_4 > CF_5$$

En otras palabras, que para igual carga fiscal (o carga de la incidencia) o igual recaudación de las distintas figuras impositivas, el menor efecto piramidación es el derivado por el impuesto sobre minoristas (nulo), siguiéndole normalmente (y según valores de las variables), el impuesto sobre mayoristas, el impuesto en cascada y el impuesto sobre el valor añadido. El último lugar lo ocupa el impuesto que recae sobre las ventas de los fabricantes que es el que mayor efecto piramidación genera. En el cuadro 3.2 recogemos, en resumen, los valores analíticos de cada concepto y figura según hasta ahora se ha visto.

P

GRAFICO 3.2



3.6. Efectos de variaciones en M

Hemos visto, pues, hasta el momento, los efectos alternativos de incidencia de todas y cada una de las cinco clásicas figuras utilizadas para gravar las ventas e, indirectamente, el consumo. Con el material analítico hasta ahora disponible podríamos deducir las consecuencias teóricamente derivadas de la sustitución de una de tales figuras impositivas por cualesquiera de las otras. Evidentemente, sustituir el impuesto en cascada por el impuesto sobre el valor añadido podemos ya afirmar que ha de suponer necesariamente un impacto inicial inflacionista por cuanto mantener la recaudación implica un más elevado nivel de precios, al existir una mayor piramidación.

Pero procede ahora contemplar cuál ha de ser el comportamiento de cada uno de esos impuestos si se modifican los valores de alguna de las variables. La incidencia comparativa se referirá ahora no tanto a cada uno de ellos en una situación dada como a las consecuencias que, con la vigencia de unos u otros, se derivan de cambios en la situación originaria, por modificarse el valor de alguna de las variables utilizadas en el modelo.

Comenzaremos por las consecuencias de una variación en M, es decir, en el margen comercial medio aplicado a lo largo del proceso. Con las lógicas limitaciones, podríamos asimilar los incrementos en M con un pro

ceso de inflación, fundamentalmente por el lado de los costes. Tanto - en este caso como en los siguientes, utilizaremos la aproximación que nos ofrece el cálculo de las derivadas parciales que nos interesen. No menclatura y presupuestos de base se mantienen idénticos a los reseñados en el epígrafe anterior.

$$\frac{d \text{ PVP}_0}{d M} = \frac{F (n-1)}{(1-M)^n}$$

$$\frac{d_M \text{ PVP}_0}{\text{PVP}_0} = d_M \frac{n-1}{1-M}$$

$$\frac{d \text{ PVP}_1}{d M} = \frac{F (n-1)}{(1-t_1)^n (1-M)^n}$$

$$\frac{d_M \text{ PVP}_1}{\text{PVP}_1} = d_M \frac{n-1}{1-M} = \frac{d_M \text{ PVP}_0}{\text{PVP}_0}$$

$$\frac{d \text{ PVP}_2}{d M} = \frac{F (n-1) (1-t_2+t_2M)^{n-2}}{(1-M)^n (1-t_2)^n}$$

$$\frac{d_M \text{ PVP}_2}{\text{PVP}_2} = d_M \frac{(n-1)}{(1-M) (1-t_2 (1-M))} > d_M \frac{n-1}{1-M}$$

$$\frac{d \text{ PVP}_3}{d M} = \frac{F (n-1)}{(1-t_3) (1-M)^n}$$

$$\frac{d_M \text{ PVP}_3}{\text{PVP}_3} = d_M \frac{n-1}{1-M}$$

$$\frac{d \text{ PVP}_4}{d M} = \frac{F (n-1)}{(1-t_4) (1-M)^n}$$

$$\frac{d_M \text{ PVP}_4}{\text{PVP}_4} = d_M \frac{n-1}{1-M}$$

$$\frac{d \text{ PVP}_5}{d M} = \frac{F(n-1)}{(1-t_5) (1-M)^n}$$

$$\frac{d_M \text{ PVP}_5}{\text{PVP}_5} = d_M \frac{n-1}{1-M}$$

Es decir, ante una variación en M , le sigue una variación del mismo - sentido en el precio final, en proporción idéntica en todos los casos= (incluso de inexistencia de gravamen), excepto si el impuesto adopta - la forma de gravamen sobre el valor añadido. Es en este único caso en= el que el precio crece en mayor proporción que en el supuesto de no - exigirse tributación alguna. Pero veamos qué ocurre con la recaudación generada por cada gravamen después de la variación en M .

$$\frac{d T_1}{d M} = F \cdot t_1 \left(\frac{(1-M)^{n-1} (t_1+M-t_1M) (1-t_1)^n (1-M)^{n-1} n}{(1-t_1)^n (1-M)^{n-1} (1-M)^{n-1} (t_1+M-t_1M)^2} + \right.$$

$$+ \left(\frac{1 - (1-M)^n (1-t_1)^n}{(1-M)^{n-1} (1-M)^{n-1} (t_1+M-t_1M)^2 (1-t_1)^n} \left((t_1+M-t_1M) (n-1) (1-M)^{n-2} - (1-t_1) (1-M)^{n-1} \right) \right) =$$

$$= F t_1 \frac{n (t_1+M-t_1M) - (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)}{(1-t_1)^n (1-M)^n (t_1+M-t_1M)^2}$$

$$\frac{d_M T_1}{T_1} = d_M \frac{n (t_1+M-t_1M) - (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)}{(t_1+M-t_1M) (1-M) (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)}$$

$$\begin{aligned} \frac{\frac{d_M PVP_1}{PVP_1}}{\frac{d_M T_1}{T_1}} &= \frac{(n-1) (t_1+M-t_1M) (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)}{n (t_1+M-t_1M) - (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)} = \\ &= 1 + \frac{n (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n) - (t_1+M-t_1M)}{n (t_1+M-t_1M) - (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)} > 1 \end{aligned}$$

$$\frac{d T_2}{d M} = t_2 F \frac{(1-t_2+t_2M)^{n-2} (n-1)}{(1-t_2)^n (1-M)^n}$$

$$\frac{d_M T_2}{T_2} = d_M \frac{(n-1)}{(1-M) (1+t_2M-t_2)}$$

$$\begin{aligned} \frac{\frac{d_M PVP_2}{PVP_2}}{\frac{d_M T_2}{T_2}} &= 1 \\ \frac{d_M T_2}{T_2} & \end{aligned}$$

$$\frac{d T_3}{d M} = 0 = \frac{d_M T_3}{T_3} = \frac{\frac{d_M T_3}{T_3}}{\frac{d_M PVP_3}{PVP_3}}$$

$$\frac{dT_4}{dM} = F \frac{t_4 (n-2)}{(1-t_4) (1-M)^{n-1}}$$

$$\frac{d_M T_4}{T_4} = d_M \frac{n-2}{1-M}$$

$$\frac{\frac{d_M PVP_4}{PVP_4}}{\frac{d_M T_4}{T_4}} = \frac{n-1}{n-2} = 1 + \frac{1}{n-2} > 1$$

$$\frac{d T_5}{d M} = F \frac{t_5 (n-1)}{(1-t_5) (1-M)^n}$$

$$\frac{d_M T_5}{T_5} = d_M \frac{n-1}{1-M}$$

$$\frac{\frac{d_M PVP_5}{PVP_5}}{\frac{d_M T_5}{T_5}} = 1$$

Según hemos visto, por tanto, la recaudación del impuesto sobre fabricantes no varía al empezar a aplicarse el margen comercial a partir del siguiente escalón. En este sentido, esta forma de imposición presenta una total rigidez ante cambios en M . El extremo opuesto, la máxima flexibilidad, la ofrecen los impuestos sobre el valor añadido y sobre minoristas por cuanto la recaudación por ellos generada varía exactamente en la misma proporción que la evolución experimentada por el nivel de precios ante cambios en M . No hace falta decir que estas afirmaciones son tan válidas si nos encontramos ante un aumento como ante una disminución del margen comercial medio.

Tanto el impuesto en cascada como el que recae sobre las ventas mayoristas presentan una elasticidad positiva pero inferior a la unidad respecto a incrementos o decrementos del precio de los productos por una elevación o reducción del margen aplicado.

$$\frac{\frac{d_M \text{ PVP}_1}{\text{PVP}_1}}{\frac{d_M T_1}{T_1}} > \frac{\frac{d_M \text{ PVP}_4}{\text{PVP}_4}}{\frac{d_M T_4}{T_4}} \quad \text{si}$$

$$(*) \quad \frac{n \left(1 - (1-M)^n (1-t_1)^n \right) - \left(1 - (1-M) (1-t) \right)}{n \left(1 - (1-M) (1-t) \right) - \left(1 - (1-M)^n (1-t_1)^n \right)} > \frac{1}{n-2}$$

Evidentemente, si $n = 2$, el impuesto sobre mayoristas se confunde con el que recae sobre los fabricantes: de hecho supone que es éste quien

vende directamente al minorista. La elasticidad recaudatoria sería entonces nula y, por tanto

$$\frac{\frac{d_M \text{ PVP}_1}{\text{PVP}_1}}{\frac{d_M T_1}{T_1}} < \frac{\frac{d_M \text{ PVP}_4}{\text{PVP}_4}}{\frac{d_M t_4}{T_4}}$$

menor que en el impuesto en cascada. Pero en cualquier otro caso

$$\frac{\frac{d_M \text{ PVP}_1}{\text{PVP}_1}}{\frac{d_M T_1}{T_1}} > \frac{\frac{d_M \text{ PVP}_4}{\text{PVP}_4}}{\frac{d_M T_4}{T_4}}$$

puesto que el primer término de la comparación arriba indicada () es siempre mayor que la unidad, siendo inferior el segundo (o igual si $n = 3$). Por lo tanto, ante un incremento de M , el impuesto en cascada presenta una flexibilidad recaudatoria menor que los restantes, excepción hecha del monofásico sobre fabricantes que, según vimos, carece por completo de tal característica.

Por último, comparemos que ocurre entre el impuesto que recae sobre las ventas mayoristas y el del valor añadido, si suponemos igual recaudación inicial e idéntico incremento porcentual de la misma. En tal caso

$$\frac{d_M T_2}{T_2} = \frac{d_M T_4}{T_4} = \frac{d_M PVP_2}{PVP_2} = d_M \frac{n-2}{1-M} < \frac{n-1}{1-M} = \frac{d_M PVP_4}{PVP_4}$$

Es decir, el crecimiento porcentual del precio será levemente mayor en el impuesto que recae sobre las ventas mayoristas que en aquel que tiene por base el valor añadido. O, en otras palabras, un mismo aumento - recaudatorio será a costa de una mayor carga fiscal en el primero que en el segundo de los casos.

3.7. Efectos de variación en n

Seguiremos ahora el mismo procedimiento considerando las consecuencias derivadas de una variación en n, en el número de pasos seguidos por el producto de que se trate a lo largo del proceso, desde el momento que hemos llamado "venta del fabricante".

$$\frac{\delta \text{PVP}_0}{\delta n} = F \frac{\left| \ln (1-M) \right|}{(1-M)^{n-1}} = F \frac{- \ln (1-M)}{(1-M)^{n-1}} = F \frac{\left| \ln (1-M) \right|}{(1-M)^{n-1}}$$

$$\frac{d_n \text{PVP}_0}{\text{PVP}_0} = d_n \left| \ln (1-M) \right|$$

No es necesario recordar que al ser

$$(1-M) < 1 \Rightarrow \ln (1-M) < 0$$

de ahí que presentemos el resultado en valor absoluto y así haremos en los sucesivos supuestos en que se de la misma circunstancia. El precio, así, se moverá en la misma dirección en que lo haga n, a pesar de la - falsa impresión inicial que ofrece el signo negativo.

$$\frac{\delta \text{PVP}_1}{\delta n} = F \frac{\left| \ln ((1-M) (1-t_1)) \right|}{(1-M)^{n-1} (1-t_1)^n}$$

$$\frac{dnPVP_1}{PVP_1} = dn \left| \ln \left[(1 - M) (1 - t_1) \right] \right|$$

$$\frac{dPVP_2}{dn} = F \frac{(1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}{(1 - M)^{n-1} (1 - t_2)^n} \cdot \ln \left[\frac{1 - t_2 + t_2 M}{(1 - M) (1 - t_2)} \right]$$

$$\frac{dnPVP_2}{PVP_2} = dn \left[\ln \frac{1 - t_2 + t_2 M}{(1 - M) (1 - t_2)} \right]$$

El valor del paréntesis en este último caso es también positivo porque

$$\frac{1 - t_2 + t_2 M}{(1 - M) (1 - t_2)} > 1$$

$$\frac{\delta PVP_3}{\delta n} = F \frac{- \ln (1 - M)}{(1 - M)^{n-1} (1 - t_3)} = F \frac{\ln (1 - M)}{(1 - M)^{n-1} (1 - t_3)}$$

$$\frac{d_n PVP_3}{PVP_3} = dn \left| \ln (1 - M) \right|$$

$$\frac{\delta PVP_4}{\delta n} = F \frac{\left| \ln (1 - M) \right|}{(1 - M)^{n-1} (1 - t_4)}$$

$$\frac{d_n PVP_4}{PVP_4} = dn \left| \ln (1 - M) \right|$$

$$\frac{\delta_{PVP_5}}{\delta^n} = F \frac{|\ln(1-M)|}{(1-M)^{n-1} (1-t_5)}$$

$$\frac{d_{PVP_5}}{PVP_5} = dn \left| \ln(1-m) \right|$$

Resulta obvio que

$$\frac{dnPVP_0}{PVP_0} = \frac{dnPVP_3}{PVP_3} = \frac{dnPVP_4}{PVP_4} = \frac{dnPVP_5}{PVP_5}$$

como es lógico dado que estos tres impuestos son monofásicos y resultan, en principio, neutrales respecto al número de pasos seguidos por el producto.

También es fácil comprobar que

$$\frac{\frac{dnPVP_1}{PVP_1}}{\frac{dnPVP_0}{PVP_0}} = \frac{\left| \ln[(1-M)(1-t_1)] \right|}{|\ln(1-m)|} = 1 + \frac{|\ln(1-t_1)|}{|\ln(1-M)|} > 1$$

$$\frac{\frac{dnPVP_2}{PVP_2}}{\frac{dnPVP_0}{PVP_0}} = \frac{\ln \left[\frac{1-t_2+t_2M}{(1-M)(1-t_2)} \right]}{|\ln(1-M)|} = 1 + \frac{\ln \left(\frac{(1-t_2+t_2M)}{(1-t_2)} \right)}{|\ln(1-M)|} > 1$$

Y comparando los dos impuestos plurifásicos:

$$\frac{\frac{dnPVP_2}{PVP_2}}{\frac{dnPVP_1}{PVP_1}} = \frac{\left| \ln (1 - M) \right| + \left| \ln \left[\frac{1 - t_2}{1 - t_2 + t_2 M} \right] \right|}{\left| \ln (1 - M) \right| + \left| \ln (1 - t_1) \right|}$$

Si $PVP_1 = PVP_2$

$$1 - t_1 = \frac{1 - t_2}{(1 - t_2 + t_2 M)^{n-1/n}}$$

$$\frac{\frac{dnPVP_2}{PVP_2}}{\frac{dnPVP_1}{PVP_1}} = \frac{\left| \ln (1 - M) \right| + \left| \ln \left[\frac{1 - t_2}{1 - t_2 + t_2 M} \right] \right|}{\left| \ln (1 - M) \right| + \left| \ln \frac{1 - t_2}{(1 - t_2 + t_2 M)^{n-1/n}} \right|} =$$

$$= \frac{\left| \ln (1 - M) \right| + \left| \ln (1 - t_2) \right| - \left| \ln (1 - t_2 + t_2 M) \right|}{\left| \ln (1 - M) \right| + \left| \ln (1 - t_2) \right| - \left| \ln (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1/n} \right|}$$

Dado que

$$(1 - t_2 + t_2 M) < 1$$

$$(1 - t_2 + t_2 M)^{n-1/n} > (1 - t_2 + t_2 M)$$

$$\left| \ln (1 - t_2 + t_2 M)^{(n-1)/n} \right| < \left| \ln (1 - t_2 + t_2 M) \right|$$

por lo cual

$$\frac{\frac{dnPVP_2}{PVP_2}}{\frac{dnPVP_1}{PVP_1}} < 1 \Rightarrow \frac{dnPVP_1}{PVP_1} > \frac{dnPVP_2}{PVP_2}$$

Resultando finalmente la siguiente cadena:

$$\frac{nPVP_1}{PVP_1} > \frac{nPVP_2}{PVP_2} > \frac{nPVP_0}{PVP_0} = \frac{nPVP_3}{PVP_3} = \frac{nPVP_4}{PVP_4} = \frac{nPVP_5}{PVP_5}$$

Veamos a continuación el comportamiento de la recaudación en cada una de estas figuras tributarias:

$$\frac{\delta T_1}{\delta n} = F \frac{t_1 \left| \ln (1 - t_1) (1 - M) \right|}{(1 - t_1)^n (1 - M)^{n-1} (t_1 + M - t_1 M)}$$

$$\frac{dT_1}{T_1} = dn \frac{\left| \ln [(1 - t_1) (1 - M)] \right|}{1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n}$$

$$\frac{\delta T_2}{\delta n} = F \frac{t_2 \cdot (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^n} \ln \left[\frac{1 - t_2 + t_2 M}{(1-M)(1-t_2)} \right]$$

$$\frac{dnT_2}{T_2} = dn \cdot \ln \left[\frac{1 - t_2 + t_2 M}{(1-M)(1-t_2)} \right]$$

$$\frac{\delta T_3}{\delta n} = 0 \Rightarrow \frac{dnT_3}{T_3} = 0$$

$$\frac{\delta T_4}{\delta n} = F \frac{t_4 \left| \ln (1-M) \right|}{(1-M)^{n-2} (1-t_4)}$$

$$\frac{dnT_4}{T_4} = dn \left| \ln (1-M) \right|$$

$$\frac{\delta T_5}{\delta n} = F \frac{t_5 \left| \ln (1-M) \right|}{(1-M)^{n-1} (1-t_5)}$$

$$\frac{dnT_5}{T_5} = dn \left| \ln (1-M) \right|$$

Y comparando con los incrementos previos de precios

$$\frac{\frac{\frac{dnT_1}{T_1}}{\frac{dnPVP_1}{PVP_1}}}{\frac{dnPVP_1}{PVP_1}} = \frac{1}{1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n} > 1$$

$$\frac{\frac{\frac{dnT_2}{T_2}}{\frac{dnPVP_2}{PVP_2}}}{\frac{dnPVP_2}{PVP_2}} = 1 = \frac{\frac{\frac{dnT_4}{T_4}}{\frac{dnPVP_4}{PVP_4}}}{\frac{dnPVP_4}{PVP_4}} = \frac{\frac{\frac{dnT_5}{T_5}}{\frac{dnPVP_5}{PVP_5}}}{\frac{dnPVP_5}{PVP_5}}$$

$$\frac{\frac{\frac{dnT_3}{T_3}}{\frac{dnPVP_3}{PVP_3}}}{\frac{dnPVP_3}{PVP_3}} = 0$$

Por lo tanto, de nuevo, la recaudación del impuesto monofásico sobre las ventas de los fabricantes no varía, según el modelo analítico utilizado. Es preciso matizar, sin embargo, en primer lugar, el hecho de que la variación en n puede significar también una variación en F , y, consiguientemente, en T_3 . Efectivamente, una reducción en n puede significar un acortamiento en los canales de distribución (supuesto contemplado analíticamente) como una extensión del ámbito de actuación del llamado fabricante: por ejemplo, operando directamente como mayorista. En este último caso, el descenso de n supone un superior valor de F , por incorporar mayor valor añadido que en el supuesto inicial, y, por tanto, una mayor recaudación T_3 . Se daría así el caso excepcio

nal: que una disminución en n conllevara un incremento en T , en los ingresos unitarios obtenidos por la Hacienda Pública. El impuesto monofássico sobre fabricantes, de acuerdo con lo dicho, puede penalizar diversas formas de integración vertical, resultando más ventajoso fiscalmente para un fabricante vender a una sociedad filial que asumir directamente algún proceso posterior.

Tanto el impuesto sobre ventas mayoristas como el que recae sobre ventas minoristas presentan efectos idénticos, relativamente neutrales, - al incrementarse la recaudación en idéntica proporción al precio (caso de crecer n y viceversa, caso de reducirse), y éste, a su vez, hacerlo en la mínima medida. No obstante, recordemos que la piramidación es nula en el impuesto sobre minoristas, en cualquier caso, no así en el - que recae sobre los mayoristas. Por lo tanto, el efecto piramidación - va a variar en este segundo tributo en la misma proporción que lo haga el precio final del producto. Exactamente lo mismo podemos decir del - impuesto sobre el valor añadido, si bien aquí el precio a su vez experimenta una variación porcentual mayor, exagerando levemente, en un - sentido o en otro, las consecuencias de una variación en n .

El impuesto en cascada es el que presenta, según es sabido, una mayor=sensibilidad a los cambios en el número de pasos seguido por el producto, tanto en precio final como en recaudación. Así, mientras una disminución en n supone una reducción de la recaudación de las restantes fi

guras impositivas (excepto sobre fabricantes, cuyas peculiaridades ya se han hecho notar) en la misma medida y sólo en el caso de que se produzca una disminución en el precio final del producto, con la aplicación de un impuesto en cascada, en cambio, la disminución recaudatoria se produce en todo caso, dependiendo la variación en el precio final del comportamiento del oferente. Como es fácil de ver analíticamente.

Supongamos dos vendedores finales de un mismo producto, uno de los cuales integra verticalmente todo el proceso de producción y distribución frente al otro que responde a la descripción hasta el momento utilizada de forma genérica: con n ventas necesarias hasta que el producto llega al consumidor. Supondemos también que es este segundo quien marca el precio de mercado.

Según sabemos:

$$PVP_1 = F \frac{(1 - M)^{n-1} (1 - t_1)^n}{(1 - t_1)^n (1 - M)^{n-1} (t_1 + M - t_1 M)}$$

pagando cada producto del segundo oferente

$$T_1 = F \frac{t_1 (1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n)}{(1 - t_1)^n (1 - M)^{n-1} (t_1 + M - t_1 M)}$$

mientras que el primero

$$T'_1 = F t_1 \frac{1}{(1 - M)^{n-1} (1 - t_1)^n}$$

por lo que

$$\frac{T_1}{T'_1} = \frac{1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n}{1 - (1 - M) (1 - t_1)} > 1$$

Por lo tanto, el mismo producto satisface en concepto de impuesto sobre las ventas una cantidad superior en el segundo supuesto que en el primero. La concentración vertical, por tanto, y como repetidamente se ha dicho, resulta fiscalmente premiada con un impuesto en cascada. No significa esto que tal incentivo vaya a ser suficiente: de hecho la experiencia parece mostrar lo contrario. Pero ello no obsta para afirmar que la equidad resulta dañada al provocar este impuesto un trato discriminatorio irracional y aleatorio a unos sujetos frente a otros. Sobre el supuesto de igual precio de venta, el consumidor no soporta diferencia alguna. Pero el margen diferencial neto obtenido por el empresario verticalmente integrado es superior al obtenido por los no concentrados, por causa del impuesto. Es decir, independientemente de que tal concentración sea o no racional económicamente, al margen de que la integración hubiese resultado rentable o no por sí misma.

Si suponemos igual precio de venta, es evidente que las restantes figuras impositivas resultan, en este sentido, neutrales, puesto que el im

puesto unitario satisfecho en todos los casos es el mismo. Repetimos: siempre que el precio no varíe. Pues si esto ocurre, el impuesto sobre el valor añadido presenta, según vimos, una elasticidad algo mayor que los que recaen sobre mayoristas y sobre minoristas.

Sin embargo, es necesario introducir una importante matización. Mientras una modificación en el valor de cualquiera de las variables puede estudiarse aisladamente, suponiendo invariadas las restantes, no ocurre así en el caso de n . Efectivamente, una reducción del número de "intermediarios" implica la absorción por uno de ellos del valor añadido anteriormente por otro que desaparece: la concentración vertical, - disminución de n , conlleva lógicamente un incremento de M , del margen medio aplicado. El empresario que "salta" uno de los pasos anteriormente existentes incorpora unos costes nuevos que elevan su margen y, por tanto, el medio total: M se aplica menos veces, pero su cuantía es mayor.

Esta matización no altera, sin embargo, cuanto hemos dicho: suponiendo que el precio final no varía, los impuestos sobre valor añadido, mayoristas y minoristas mantendrán la misma recaudación unitaria, y si el precio descendiera también lo harían los ingresos derivados del impuesto y en la misma proporción. Estas tres figuras resultan, por tanto, - neutrales en cuanto a la integración económica. Respecto a las dos restantes ya se ha comentado que la que recae sobre las ventas de los fa-

bricantes presenta una elasticidad recaudatoria nula salvo que el mismo fabricante se vea afectado directamente por el proceso. También comprobamos que el impuesto en cascada es el más flexible y, también, el menos neutral a este respecto.

3.8. Efectos de variaciones en t

Especial atención debe merecernos el análisis de los efectos derivados de variaciones en los tipos impositivos ya que este instrumento es el único directamente implicado en la política fiscal, la única variable cuya manipulación está en manos de los gobernantes. Sigamos los mismos pasos que en casos anteriores, prescindiendo obviamente del supuesto de inexistencia de gravamen sobre las ventas.

$$\frac{\delta PVP_1}{\delta t_1} = F \frac{n}{(1-M)^{n-1} (1-t_1)^{n+1}}$$

$$\frac{dt_1 PVP_1}{PVP_1} = dt_1 \frac{n}{1-t_1}$$

$$\frac{\delta PVP_2}{\delta t_2} = F \frac{M (n-1) (1-t_2 + t_2 M)^{n-2}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^{n+1}}$$

$$\frac{\delta PVP_3}{\delta t_3} = \frac{F}{(1-M)^{n-1} (1-t_3)^2}$$

$$\frac{dt_3 PVP_3}{PVP_3} = \frac{dt_3}{1-t_3}$$

$$\frac{\delta PVP_4}{\delta t_4} = \frac{F}{(1-M)^n - 1 (1-t_4)^2}$$

$$\frac{dt_4 PVP_4}{PVP_4} = \frac{dt_4}{1-t_4}$$

$$\frac{\delta PVP_5}{\delta t_5} = \frac{F}{(1-M)^n - 1 (1-t_5)^2}$$

$$\frac{dt_5 PVP_5}{PVP_5} = \frac{dt_5}{1-t_5}$$

Y a continuación, para los rendimientos

$$\frac{\delta T_1}{\delta t_1} = F \frac{nt_1 (t_1 + M - t_1 M) + M (1-t_1) (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)}{(t_1 + M - t_1 M)^2 (1-t_1)^{n+1} (1-M)^{n-1}}$$

$$\frac{dt_1 T_1}{T_1} = \frac{nt_1 (t_1 + M - t_1 M) + M (1-t_1) (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)}{t_1 (1-t_1) (t_1 + M - t_1 M) (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)} dt_1 =$$

$$= dt_1 \frac{n}{(1-t_1) (1 - (1-M)^n (1-t_1)^n)} +$$

$$+ \frac{M}{t_1 (t_1 + M - t_1 M)}$$

$$\frac{\delta T_2}{\delta t_2} = F \frac{(nt_2 M + 1 - t_2) (1 - t_2 + t_2 M)^{n-2}}{(1-M)^{n-1} (1-t_2)^{n+1}}$$

$$\frac{d_{t_2} T_2}{T_2} = dt_2 \frac{1 - t_2 + n t_2 M}{t_2 (1 - t_2) (1 - t_2 + t_2 M)}$$

$$\frac{\delta T_3}{\delta t_3} = \frac{F}{(1 - t_3)^2}$$

$$\frac{d_{t_3} T_3}{T_3} = \frac{dt_3}{t_3 (1 - t_3)}$$

$$\frac{\delta T_4}{\delta t_4} = \frac{F}{(1 - M)^{n-2} (1 - t_4)^2}$$

$$\frac{d_{t_4} T_4}{T_4} = \frac{dt_4}{t_4 (1 - t_4)}$$

$$\frac{\delta T_5}{\delta t_5} = \frac{F}{(1 - M)^{n-1} (1 - t_5)^2}$$

$$\frac{d_{t_5} T_5}{dT_5} = \frac{dt_5}{t_5 (1 - t_5)}$$

$$\begin{aligned}
\frac{\frac{d_{t_1} T_1}{T_1}}{\frac{d_{t_1} PVP_1}{PVP_1}} &= \frac{1}{1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n} + \frac{M (1 - t_1)}{nt_1 (t_1 + M - t_1 M)} = \\
&= 1 + \frac{(1 - M)^n (1 - t_1)^n}{1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n} + \\
&\quad + \frac{M (1 - t_1)}{nt_1 (t_1 + M - t_1 M)} > 1
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\frac{\frac{d_{t_2} T_2}{T_2}}{\frac{d_{t_2} PVP_2}{PVP_2}} &= \frac{nt_2 M + 1 - t_2}{t_2^M (n - 1)} = \frac{nt_2 M - t_2 M + 1 - t_2 (1 - M)}{nt_2 M - t_2 M} = \\
&= 1 + \frac{1 - t_2 + t_2 M}{t_2 M (n - 1)} > 1
\end{aligned}$$

$$\frac{\frac{d_{t_3} T_3}{T_3}}{\frac{d_{t_3} PVP_3}{PVP_3}} = \frac{1}{t_3} = 1 + \frac{1 - t_3}{t_3} > 1$$

$$\frac{\frac{d_{t_4} T_4}{T_4}}{\frac{d_{t_4} PVP_4}{PVP_4}} = \frac{1}{t_4} = 1 + \frac{1 - t_4}{t_4} > 1$$

$$\frac{\frac{d_{t5} T_5}{T_5}}{\frac{d_{t5} PVP_5}{PVP_5}} = \frac{1}{t_5} = 1 + \frac{1 - t_5}{t_5} > 1$$

Supongamos que partimos ahora de idéntica recaudación con las cinco fi
guras impositivas. En tal caso ya sabemos que, normalmente,

$$PVP_3 > PVP_2 > PVP_1 \gtrless PVP_4 > PVP_5$$

$$CF_3 > CF_2 > CF_1 \gtrless CF_4 > CF_5$$

$$P_3 > P_2 > P_1 \gtrless P_4 > P_5$$

$$t_3 > t_4 > t_5 > t_2 > t_1$$

Por lo tanto, de forma evidente,

$$\frac{\frac{d_{t3} t_3}{T_3}}{\frac{d_{t3} PVP_3}{PVP_3}} < \frac{\frac{d_{t4} T_4}{T_4}}{\frac{d_{t4} PVP_4}{PVP_4}} < \frac{\frac{d_{t5} T_5}{T_5}}{\frac{d_{t5} PVP_5}{PVP_5}}$$

Es decir, un incremento en los tipos impositivos de los impuestos mono-
fásicos sobre las ventas, partiendo de una misma recaudación y con el=

objetivo de mantenerla también igual entre las tres figuras, implica un crecimiento de los precios tanto mayor cuanto más alejado está el gravamen del consumidor final.

Por esta misma causa, también los impuestos plurifásicos conllevarán un menor crecimiento de precios, bajo los supuestos del párrafo anterior, que el monofásico sobre las ventas de los fabricantes. Así, para el I.V.A.:

$$T_2 = T_3 \Rightarrow \frac{(1 - t_2)^n (1 - M)^{n-1}}{t_2 (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}} = \frac{(1 - t_3)}{t_3}$$

$$\frac{\frac{dt_2 T_2}{T_2}}{\frac{dt_2 PVP_2}{PVP_2}} > \frac{\frac{dt_3 T_3}{T_3}}{\frac{dt_3 PVP_3}{PVP_3}} \Rightarrow \frac{1 - t_2 + t_2 M}{t_2 M (n-1)} > \frac{1 - t_3}{t_3} =$$

$$= \frac{(1 - t_2)^n (1 - M)^{n-1}}{t_2 (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}$$

0, lo que es lo mismo, si

$$\left(1 + \frac{t_2 M}{1 - t_2}\right)^n > M (1 - M)^{n-1} (n-1)$$

Condición que se cumple puesto que el primer término es superior a la unidad y no así el segundo. Por lo tanto, el incremento recaudatorio - representa un crecimiento proporcional menor del precio en el caso del impuesto sobre el valor añadido que en el que recae sobre las ventas de los fabricantes. La misma conclusión podemos sacar si comparamos - ahora éste con el impuesto en cascada:

$$T_1 = T_3 \Rightarrow \frac{1 - t_3}{t_3} = \frac{(1 - t_1)^n (1 - M)^{n-1} (t_1 + M - t_1 M)}{t_1 (1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n)}$$

$$\frac{\frac{dt_1 T_1}{T_1}}{\frac{dt_1 PVP_1}{PVP_1}} > \frac{\frac{dt_3 T_3}{T_3}}{\frac{dt_3 PVP_3}{PVP_3}} \Rightarrow \frac{(1 - t_1)^n (1 - M)^{n-1} (t_1 + M - t_1 M)}{t_1 (1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n)} <$$

$$< \frac{(1 - M)^n (1 - t_1)^n}{1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n} + \frac{M (1 - t_1)}{nt_1 (t_1 + M - t_1 M)}$$

$$n (1 - t_1)^{n-1} (1 - M)^{n-1} (t_1 + M - t_1 M) < 1 - (1 - M)^n.$$

$$\cdot (1 - t_1)^n$$

$$n - (n - 1) (1 - t_1) (1 - M) < \frac{1}{(1 - t_1)^{n-1} (1 - M)^{n-1}}$$

Salvo que $t_1 = M = 0$ (supuesto absurdo), en que ambos términos de la comparación se igualan a la unidad, la condición se cumple puesto que las variaciones en n afectan al segundo en forma exponencial, pudiendo alcanzar en el extremo ($M = t_1 = 1$), un valor teórico de infinito, siendo n en el mismo supuesto el techo máximo del primero de los términos.

Comparando a continuación el impuesto sobre el valor añadido con los otros dos monofásicos tenemos que

$$T_2 = T_4 \Rightarrow \frac{1 - t_4}{t_4} = \frac{(1 - t_2)^n (1 - M)}{t_2 (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}$$

$$\frac{\frac{d_{t_2} T_2}{T_2}}{\frac{d_{t_2} PVP_2}{PVP_2}} > \frac{\frac{d_{t_4} T_4}{T_4}}{\frac{d_{t_4} PVP_4}{PVP_4}} \quad \frac{1 - t_2 + t_2 M}{t_2 M (n-1)} > \frac{(1 - t_2)^n (1 - M)}{t_2 (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}$$

$$\left(1 + \frac{t_2 M}{1 - t_2}\right)^n > M (1 - M) (n - 1)$$

Dado que $M (1 - M) \leq 0,25$, el segundo término será siempre menor o igual que la unidad si $n < 5$. Dado que el primero en todo caso > 1 , puede afirmarse que si

$$n \leq 5 \Rightarrow \frac{\frac{dt_2 T_2}{T_2}}{\frac{dt_2 PVP_2}{PVP_2}} > \frac{\frac{dt_4 T_4}{T_4}}{\frac{dt_4 PVP_4}{PVP_4}}$$

Y aun si $n > 5$, en buen número de casos tal comparación se cumple. -

Así, para

$$n = 6, t_2 > 0,07$$

$$n = 7, t_2 > 0,11$$

$$n = 8, t_2 > 0,14$$

considerando siempre como intervalo significativo $M \leq 0,60$. Y si t_2 no alcanza tal valor,

$$n = 6, t_2 = 0,01, M < 0,29$$

$$t_2 = 0,02, M < 0,30$$

$$t_2 = 0,03, M < 0,31$$

$$t_2 = 0,04, M < 0,32$$

$$t_2 = 0,05, M < 0,34$$

$$t_2 = 0,06, M < 0,36$$

$$t_2 = 0,07, M < 0,40.$$

$$n = 7, t_2 = 0,01, M < 0,40$$

$$\left. \begin{array}{l} t_2 = 0,02 \\ t_2 = 0,03 \end{array} \right\} M < 0,23$$

$$\begin{array}{l} t_2 = 0,04 \\ t_2 = 0,05 \end{array} \quad M < 0,24$$

$$t_2 = 0,06 , M < 0,25$$

$$t_2 = 0,07 , M < 0,26$$

$$t_2 = 0,08 , M < 0,27$$

$$t_2 = 0,09 , M < 0,29$$

$$t_2 = 0,10 , M < 0,30$$

$$t_2 = 0,11 , M < 0,33 .$$

$$n = 8 , t_2 = 0,01 , M < 0,18$$

$$t_2 = 0,05 , M < 0,20$$

$$t_2 = 0,10 , M < 0,23$$

$$t_2 = 0,14 , M < 0,30$$

Por lo tanto, salvo valores elevados de n , es más probable que el incremento de precios provocado por un mismo aumento recaudatorio sea menor en el impuesto sobre el valor añadido que en el que recae sobre mayoristas. Y lo mismo puede afirmarse, incluso para valores elevados de n , si el punto de partida supone tipos impositivos altos o márgenes comerciales no excesivos. Es decir, en la gran mayoría de los casos.

Si la comparación se realiza con el impuesto monofásico sobre minoristas.

$$T_2 = T_5 \Rightarrow \frac{1 - t_5}{t_5} = \frac{(1 - t_2)^n}{t_2 (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}$$

$$\frac{\frac{d_{t_2} T_2}{T_2}}{\frac{d_{t_2} PVP_2}{PVP_2}} > \frac{\frac{d_{t_5} T_5}{T_5}}{\frac{d_{t_5} PVP_5}{PVP_5}} \Rightarrow \frac{1 - t_2 + t_2 M}{t_2 M (n-1)} > \frac{(1 - t_2)^n}{t_2 (1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}$$

$$\left| 1 + \frac{t_2 M}{1 - t_2} \right|^n > M (n-1)$$

El cuadro 3.3. recoge la tabla de valores, en el intervalo que venimos utilizando, con los que se cumple tal condición.

De él se desprende que el efecto sobre los precios será menor proporcionalmente en el caso del impuesto sobre el valor añadido tanto más probablemente cuanto más bajo sean n y M y más elevado t_2 . Hasta tal punto que si $t_2 > 0,25$, $n = 3$ o $M < 0,20$, casi con total seguridad el incremento porcentual del precio será mayor en el impuesto sobre minoristas que en el del valor añadido. Aunque parezca innecesario, es preciso recordar que estamos hablando de porcentajes y que el precio absoluto del segundo caso seguirá siendo, a igual recaudación, inferior al

Cuadro 3.3.: Valores de M, por encima de los cuales,
para cada t_2 y n, $\frac{\frac{dt_5 T_5}{T_5}}{\frac{dt_5 PVP_5}{PVP_5}} > \frac{\frac{dt_2 T_2}{T_2}}{\frac{dt_2 PVP_2}{PVP_2}}$

t_2 n	3	4	5	6	7
0,01	0,51	0,34	0,26	0,21	0,17
0,02	0,52	0,35	0,26	0,21	0,18
0,03	0,53	0,36	0,27	0,21	0,18
0,04	0,54	0,37	0,27	0,22	0,18
0,05	0,55	0,38	0,27	0,22	0,18
0,06	0,56	0,38	0,28	0,22	0,19
0,07	0,57	0,39	0,28	0,23	0,19
0,08	0,58	0,40	0,29	0,23	0,19
0,09	*	0,41	0,29	0,23	0,19
0,10	*	0,42	0,30	0,24	0,20
0,11	*	0,43	0,30	0,24	0,20
0,12	*	0,44	0,31	0,25	0,21
0,13	*	0,46	0,32	0,25	0,21
0,14	*	0,47	0,33	0,26	0,22
0,15	*	0,49	0,34	0,27	0,22
0,16	*	0,51	0,35	0,28	0,23
0,17	*	0,54	0,36	0,28	0,24
0,18	*	0,57	0,37	0,29	0,24
0,19	*	*	0,39	0,31	0,25
0,20	*	*	0,41	0,32	0,26
0,21	*	*	0,43	0,34	0,28
0,22	*	*	0,47	0,36	0,29
0,23	*	*	0,51	0,39	0,31
0,24	*	*	0,58	0,43	0,35
0,25	*	*	*	0,54	0,41
0,26	*	*	*	*	*

* $M \geq 0,60$

primero, por la nula piramidación que éste presenta. Pero ello no obsta para que la modificación del tipo impositivo afecte a los precios - en menor medida porcentual, en buen número de casos, bajo la vigencia= del impuesto sobre el valor añadido.

Este puede ser también comparado con el otro impuesto plurifásico, en cascada.

Por mayor facilidad operativa, igualaremos de partida los precios finales (o las cargas fiscales). Tenemos entonces que si

$$PVP_1 = PVP_2 \Rightarrow (1 - t_1)^n = \frac{(1 - t_2)^n}{(1 - t_2 + t_2 M)^{n-1}}$$

$$(1 - t_1) = \frac{(1 - t_2)}{(1 - t_2 + t_2 M)^{(n-1)/n}}$$

$$t_1 = \frac{(1 - t_2 + t_2 M)^{(n-1)/n} - (1 - t_2)}{(1 - t_2 + t_2 M)^{n-1/n}}$$

Por lo tanto,

$$\frac{\frac{d_{t_2} T_2}{T_2}}{\frac{d_{t_2} PVP_2}{PVP_2}} > \frac{\frac{d_{t_1} T_1}{T_1}}{\frac{d_{t_1} PVP_1}{PVP_1}} \Rightarrow \frac{1 - t_2 + t_2 M}{t_2 M (n-1)} >$$

$$\begin{aligned}
&> \frac{(1-M)^n (1-t_2)^n}{(1-t_2+t_2 M)^{n-1} - (1-M)^n (1-t_2)^n} + \\
&+ \frac{M(1-t_2)(1-t_2+t_2 M)^{(n-1)/n}}{n \left[(1-t_2+t_2 M)^{(n-1)/n} - (1-t_2) \right] \left[(1-t_2+t_2 M)^{(n-1)/n} - (1-t_2)(1-M) \right]}
\end{aligned}$$

Si asignamos valores a cada una de las variables, puede comprobarse - que tal condición se cumple y que, por lo tanto, el incremento porcentual de la recaudación, para un mismo crecimiento del precio final, se rá mayor en el impuesto sobre el valor añadido que en el plurifásico, = en cascada.

Comparemos, por último, éste con los impuestos monofásicos restantes. =

Con el que recae sobre las ventas mayoristas, tendríamos que, si

$$T_1 = T_4 \frac{t_4}{1-t_4} = \frac{(1 - (1-M)^n (1-t_1)^n) t_1}{(t_1 + M - t_1 M) (1-t_1)^n (1-M)}$$

Por lo tanto,

$$\frac{\frac{\frac{dt_1 T_1}{T_1}}{\frac{dt_1 PVP_1}{PVP_1}}}{\frac{\frac{dt_4 T_4}{T_4}}{\frac{dt_4 PVP_4}{PVP_4}}} \Rightarrow \frac{(1-M)^n (1-t_1)^n}{1 - (1-M)^n (1-t_1)^n} +$$

$$+ \frac{M(1-t_1)}{nt_1(t_1 + M - t_1 M)} > \frac{(1-M)(1-t_1)^n(t_1 + M - t_1 M)}{t_1(1 - (1-M)^n(1-t_1)^n)}$$

0, lo que es lo mismo, si

$$M(1 - (1-M)^n(1-t_1)^n) > n(t_1 + M - t_1 M)(1-t_1)^{n-1}$$

$$(1-M)(M + t_1(1-M)(1 - (1-M)^{n-2}))$$

Otorgando valores a las distintas variables, podemos comprobar como - tal condición se cumple si $n < 4$, así como, para cualquier valor de n , si $t_1 > 0,17$. El cuadro 3.4. recoge los intervalos en que

$$\frac{\frac{\frac{dt_4 T_4}{T_4}}{\frac{dt_4 PVP_4}{PVP_4}}}{\frac{\frac{dt_1 T_1}{T_1}}{\frac{dt_1 PVP_1}{PVP_1}}} >$$

Cuadro 3.4.: Valores M_0 tales que para $M \leq M_0$ y cada par de

$$n \text{ y } t_1 \quad \frac{\frac{dt_4 T_4}{T_4}}{\frac{dt_4 PVP_4}{PVP_4}} > \frac{\frac{dt_1 T_1}{T_1}}{\frac{dt_1 PVP_1}{PVP_1}}$$

t_1 n	4	5	6	7	8
0,01	0,56	0,70	0,77	0,81	0,84
0,02	0,54	0,69	0,76	0,80	0,82
0,03	0,52	0,67	0,74	0,78	0,81
0,04	0,50	0,65	0,72	0,76	0,79
0,05	0,47	0,63	0,70	0,74	0,77
0,06	0,44	0,61	0,68	0,72	0,75
0,07	0,41	0,58	0,66	0,70	0,72
0,08	0,38	0,56	0,63	0,67	0,70
0,09	0,35	0,53	0,60	0,64	0,66
0,10	0,31	0,49	0,57	0,61	0,62
0,11	0,26	0,46	0,53	0,57	0,58
0,12	0,21	0,41	0,49	0,52	0,52
0,13	0,16	0,37	0,44	0,46	0,45
0,14	0,10	0,31	0,37	0,38	0,34
0,15	0,03	0,24	0,29	0,27	0,14
0,16	–	0,16	0,19	0,09	–
0,17	–	0,06	0,04	–	–

En la práctica, por tanto, si $n > 4$ es normal que la recaudación se incrementalmente proporcionalmente más, respecto al aumento de precios, en el impuesto monofásico sobre mayoristas que en el que adopta la forma en cascada.

Siguiendo los mismos pasos para comparar éste, con el que recae sobre las ventas minoristas, llegamos a una fórmula similar a la anterior - por cuanto

$$\frac{\frac{\frac{dt_5 T_5}{T_5}}{\frac{dt_5 PVP_5}{PVP_5}}}{\frac{\frac{dt_1 T_1}{T_1}}{\frac{dt_1 PVP_1}{PVP_1}}} > \frac{\frac{dt_1 T_1}{T_1}}{\frac{dt_1 PVP_1}{PVP_1}} \Rightarrow n (t_1 + M - t_1 M) (1 - t_1)^{n-1} \\ (t_1 (1 - M)^{n-1} + M) > \\ > M (1 - (1 - M)^n (1 - t_1)^n)$$

Condición que, dando una vez más valores a cada una de las variables, en el intervalo $t_1 \leq 0,40$ y $M \leq 0,60$, sólo deja de cumplirse para algunos casos cuando $n > 7$. Por lo tanto, podemos considerar que, normalmente, el incremento proporcional de la recaudación con respecto al experimentado por el precio será mayor en el impuesto monofásico sobre minoristas que en el que recae sobre todas las ventas, en cascada.

Por lo tanto, el impuesto sobre minoristas y el que recae sobre el valor añadido son los que presentan una mejor relación entre los incre -

mentos porcentuales de recaudación y precios, ante variaciones en los= respectivos tipos impositivos. Mayoristas y gravamen en cascada, quedarían detrás, siendo la peor relación la presentada, una vez más, por - el impuesto que recae sobre las ventas de los fabricantes.

3.9. Recapitulación

Si en el primer capítulo habíamos relacionado distribución de renta - con consumo y la específica diferenciación de éste según grupos de bie nes y servicios; y en el segundo describíamos, con mayor o menor atención según cada caso, los diversos instrumentos fiscales disponibles - para incidir sobre los contribuyentes a través precisamente del consu - mo, de la alteración de las rentas reales de los sujetos... en este úl - timo capítulo hemos profundizado en un ámbito más acotado, más especí - fico: el análisis de la incidencia de los impuestos más directamente - relacionados con el consumo. No podíamos conformarnos con las nociones generales recogidas en el segundo capítulo, que si bien respondían a - la doctrina y praxis mayoritarias, adolecían del defecto general ya - apuntado al principio de este trabajo: la escasa atención prestada a - la repercusión de los distintos impuestos sobre el consumo, al distin - to efecto de cada forma sobre el tema que es objeto de nuestra espe - cial referencia: distribución personal de rentas.

Nuestra profundización exigía previamente ponernos de acuerdo en los - mismos conceptos, en tomar partido dentro de la vieja polémica termino - lógica que rodea a toda la teoría de la repercusión de los impuestos.= Y lo hicimos inclinándonos por los puntos de vista que pudiéramos deno - minar más tradicionales: posiblemente todavía mayoritarios en la doc -

trina continental, unánimemente adoptados en los estudios que han intentado cuantificar la incidencia efectiva de los impuestos en diversos sistemas tributarios. Consideramos, pues, que cabe aislar dentro del vasto proceso de cambios que genera la percusión impositiva, los efectos monetarios, directos y a corto plazo que se derivan de dicha percusión, respecto a las restantes consecuencias (desplazamientos de demanda, alteraciones de procesos productivos, competencia, difusión). Consideramos que por cualquier análisis de la repercusión de un impuesto exige considerar previamente quien sufre de forma inmediata el "efecto-renta" que de él se deriva. Sólo a partir de ese conocimiento podemos, posteriormente, evaluar los cambios de comportamiento derivados de ese primer efecto. Cambios que, a su vez, pueden ser a corto, a medio o a largo plazo. Cambios que son importantes y pueden serlo hasta el punto de compensar en mayor o menor grado el primero de los efectos estudiados. No minimizamos, pues, esa cadena posterior. Simplemente, por conveniencia metodológica, nuestro objetivo se limita a la primera fase del proceso: precisamente la que denominamos incidencia efectiva del gravamen.

Tras esta definición, recogíamos en primer lugar los modelos convencionales utilizados para describir la incidencia, en general, de los impuestos sobre el consumo. Basados en un análisis estático de equilibrio parcial y en las técnicas marginalistas, la conclusión fundamental remite al juego de las distintas elasticidades de oferta y demanda

dependiendo de las mismas que la traslación de la carga del gravamen - hacia el consumidor sea total o parcial.

Sin embargo, dos tipos de consideraciones nos hacían calificar de imperfectos e insuficientes estos modelos convencionales. En primer lugar, que no permiten estudiar comparativamente los efectos, obviamente distintos, de cada una de las formas que pueden adoptar los gravámenes sobre las ventas: un análisis que parte de equiparar unas y otras casi de forma absoluta no puede ofrecer más que conclusiones de tipo tan general como inútiles a la hora de diseñar unas líneas de política impositiva.

La segunda limitación hace referencia al desfase existente entre esquemas teóricos y comportamientos empresariales. La generalizada técnica de los "precios administrados" del "mark-up", implica olvidar prácticamente los conceptos marginalistas. La integración de los impuestos abonados por las empresas en sus estructuras de costos, conlleva una primera reacción de traslación hacia los precios de venta. Si después se generan efectos que obligan a replantear tal medida se salen ya del campo de la incidencia efectiva e inmediata que queremos analizar.

En base a estas dos limitaciones se elabora un sistema analítico alternativo que soluciona ambas de forma, creemos, suficientemente correcta. Sistema que, si bien ha sido ya insinuado por otros autores, no co

nocemos, se haya desarrollado más allá, una vez más, de su exposición más general y básica. En nuestro modelo, la primera parte se dedica a la descripción del mismo y de cada uno de los valores que han de interesarnos y para las cinco formas básicas que adopta el gravamen sobre las ventas. Como se ha hecho constar, la atención se presta a todas ellas por cuanto, en primer lugar, el análisis queda más completo no ciñéndose a las más próximas al sistema español. Y en segundo lugar, porque si estamos intentando contemplar la imposición global sobre el consumo, no puede ceñirse al impuesto general sobre las ventas, sino que ha de tener también en cuenta la posible y probable presencia de otros gravámenes específicos que adoptan y han de adoptar, alguna de esas formas monofásicas, frente a las variedades en cascada y sobre el valor añadido, vigentes hoy y mañana respectivamente.

Describimos así analíticamente, y para todas y cada una de estas cinco formas de gravamen, el precio final al consumidor de cada unidad de producto y la recaudación generada (siempre por unidad de producto). Pero se destaca igualmente la carga fiscal, es decir, la diferencia existente entre el precio al consumidor con y sin gravamen. Es fácil deducir que el margen observado entre recaudación y carga fiscal no es sino el efecto piramidación, efecto que queremos resaltar puesto que supone de hecho una disminución de la renta real del contribuyente, independientemente de que acabe o no por fin en las arcas del Tesoro. Porque, además, esa renta supone un ingreso adicional para algunos contribuyentes

una redistribución, regresiva, no querida por el legislador. Pero éste debe tenerla en cuenta a la hora de diseñar su política o, en otro caso, los efectos de la imposición (y no sólo en lo que hace referencia al objetivo redistributivo) diferirán grandemente de los fines inicialmente buscados. Las variables utilizadas son tres en cada caso. La primera de ellas, n representa el número de veces en que el bien (intermedio o final) es objeto de transmisión hasta llegar al consumidor final. Para el cómputo de estas ventas se parte de un cierto momento, que denominamos fabricante (con un precio inicial de venta F , exógeno al modelo y que se comporta, consiguientemente como una constante) y que reconocemos no fácilmente definible. Como las restantes variables n es un valor medio, diferente en principio para cada bien o servicio, o grupo de los mismos, pero que a su vez puede adoptar valores diversos según cada oferente funcione en régimen de mayor o menor integración. Por utilizar una terminología clásica en el análisis económico, sería el valor medio de la industria, sin que coincida lógicamente con el de las empresas en ella comprendidas. Por tanto, n puede tomar valores no necesariamente enteros. Sin embargo, los cálculos y ejemplos numéricos se han hecho siempre como si tal condición se produjera, por simple mecánica operativa, pero sin que ello altere en absoluto el hilo argumental de la exposición. Se considera normalmente como intervalo significativo $3 \leq n \leq 7$.

La segunda variable, M , representaría el margen medio sobre precio de venta aplicado a lo largo del proceso por los $(n - 1)$ "intermedia -

rios" que aparecen en el mismo. Como valor medio que podríamos aquí repetir lo que respecto a n acabamos de decir en el párrafo anterior. Su intervalo significativo vendría a ser $M \leq 0,60$ si bien en la práctica podría cerrarse el campo, por ambos extremos, para la casi totalidad de las industrias.

Por último, t_1 sería el tipo impositivo, también porcentaje sobre el precio de venta, aplicable en cada caso. El subíndice uno se refiere al impuesto en cascada, el dos al que recae sobre el valor añadido y los tres siguientes a los monofásicos, respectivamente, sobre fabricantes, mayoristas y minoristas. Naturalmente, los intervalos significativos serán ahora distintos para cada una de estas figuras. Tomando como base el impuesto sobre el valor añadido, tendríamos $t_2 \leq 0,40$, siendo difícil concretar equivalencias para los restantes impuestos, pues dependerá del valor las otras variables, incluso de cuál sea la magnitud que queramos tomar como punto de comparación.

En los cuadros 3.5. a 3.8. hemos ejemplificado esta comparación, tomando como base el impuesto sobre el valor añadido y la identidad del precio de venta al consumidor. Ello permite recalcar de nuevo las diferencias que hasta ahora habíamos destacado de forma casi exclusivamente analítica. En general, puede afirmarse que el efecto piramidación es tanto mayor cuanto más alejado del consumidor final y en mayor proporción se recauda el tributo de que se trate. Así, el impuesto que recae

Cuadro 3.5. Equivalencias y diferencias numéricas entre las diversas formas de gravamen sobre las ventas para $n=3$

		PVP/F	T_2/F	$t_3=t_4=t_5$	T_3/F	T_4/F	T_5/F	T_1	T_1/F
t_2	M	$n=3$	$n=3$	$n=3$	$n=3$	$n=3$	$n=3$	$n=3$	$n=3$
3	5 10	114,5838	3,4375	3,2993	3,4119	3,5914	3,7805	1,1121	3,5960
		128,0635	3,8419	3,5972	3,7315	4,1461	4,6067	1,2137	4,1650
	15 20	144,0160	4,3205	3,8938	4,0515	4,7665	5,6077	1,3151	4,8154
		163,0814	4,8924	4,1890	4,3721	5,4651	6,8314	1,4163	5,5679
	30 50	214,3158	6,4295	4,7753	5,0147	7,1639	10,2341	1,6178	7,4993
		425,2235	12,7567	5,9318	6,3059	12,6117	25,2235	2,0177	14,8424
5	5 10	117,2498	5,8625	5,4980	5,8179	6,1241	6,4464	1,8673	6,1334
		131,3261	6,5663	5,9922	6,3741	7,0823	7,8693	2,0387	7,1188
	15 20	148,0024	7,4001	6,4824	6,9318	8,1550	9,5941	2,2093	8,2468
		167,9545	8,3977	6,9689	7,4909	9,3636	11,7045	2,3791	9,5535
	30 50	221,6602	11,0830	7,9304	8,6135	12,3050	17,5786	2,7166	12,9147
		443,5049	22,1752	9,8093	10,8762	21,7524	43,5049	3,3829	25,7528
7	5 10	120,0418	8,4029	7,6961	8,3377	8,7766	9,2385	2,6341	8,7923
		134,7551	9,4329	8,3844	9,1517	10,1685	11,2983	2,8767	10,2271
	15 20	152,2057	10,6544	9,0650	9,9686	11,7278	13,7974	3,1179	11,8717
		173,1072	12,1175	9,7380	10,7886	13,4858	16,8572	3,3575	13,7796
	30 50	229,4648	16,0625	11,0619	12,4378	17,7682	25,3832	3,8323	18,6985
		463,0904	32,4163	13,6238	15,7726	31,5452	63,0904	4,7647	37,5745
10	5 10	124,4865	12,4487	10,9917	12,3491	12,9991	13,6832	3,8070	13,0277
		140,2395	14,0239	11,9672	13,5940	15,1044	16,7827	4,1597	15,2055
	15 20	158,9560	15,8956	12,9266	14,8457	17,4655	20,5477	4,5091	17,7073
		181,4129	18,1413	13,8705	16,1043	20,1303	25,1629	4,8554	20,6162
	30 50	242,1265	24,2126	15,7128	18,6480	26,6314	38,0448	5,5387	28,1417
		495,1989	49,5199	19,2244	23,7997	47,5995	95,1989	6,8692	57,2317
20	5 10	141,9884	28,3977	21,9631	28,1445	29,6258	31,1851	7,9339	29,7335
		162,1335	32,4267	23,8548	31,3281	34,8090	38,6767	8,6839	35,1603
	15 20	186,2295	37,2459	25,6786	34,5508	40,6480	47,8212	9,4188	41,4441
		215,3320	43,0664	27,4376	37,8125	47,2656	59,0820	10,1392	48,8114
	30 50	294,8023	58,9605	30,7734	44,4531	63,5045	90,7207	11,5378	68,1189
		632,8125	126,5625	36,7901	58,2031	116,4063	232,8125	14,1787	144,7474
30	5 10	165,1470	49,5441	32,9063	49,0452	51,6265	54,3437	12,4558	51,9062
		191,8079	57,5424	35,6352	55,3644	61,5160	68,3511	13,6592	62,3782
	15 20	223,9652	67,1896	38,2010	61,8149	72,7234	85,5569	14,8220	74,6320
		263,1195	78,9359	40,6163	68,3965	85,4956	106,8695	15,9465	89,1443
	30 50	371,334	111,4000	45,0409	81,9534	117,0762	167,2517	18,0882	127,7625
		842,5656	252,7697	52,5260	110,6414	221,2828	442,5656	21,9897	285,7334

Cuadro 3.6. Equivalencias y diferencias numéricas entre las diversas formas de gravamen sobre las ventas para $n=4$

		PVP/F	T ₂ /F	t ₃ =t ₄ =t ₅	T ₃ /F	T ₄ /F	T ₅ /F	T ₁	T ₁ /F
t ₂	M	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4	n=4
3	5	120,8010	3,6240	3,4486	3,5718	3,9577	4,1660	0,8735	3,8660
	10	142,7329	4,2820	3,8945	4,0523	5,0028	5,5587	0,9882	4,7853
	15	170,2166	5,1065	4,3376	4,5342	6,2758	7,3833	1,1025	5,8951
	20	205,1127	6,1534	4,7780	5,0177	7,8402	9,8002	1,2165	7,2569
	30	309,0061	9,2702	5,6507	5,9891	12,2226	17,4609	1,4436	11,1264
	50	863,5982	25,9079	7,3643	7,9498	31,7991	63,5982	1,8942	30,2498
5	5	123,7456	6,1873	5,7461	6,0964	6,7550	7,1105	1,4686	6,6010
	10	146,6858	7,3343	6,4843	6,9340	8,5605	9,5116	1,6621	8,1956
	15	175,4952	8,7748	7,2149	7,7760	10,7626	12,6619	1,8547	10,1253
	20	212,1531	10,6077	7,9379	8,6224	13,4725	16,8406	2,0464	12,4991
	30	321,6573	16,0829	9,3615	10,3285	21,0785	30,1121	2,4273	19,2705
	50	910,3521	45,5176	12,1219	13,7940	55,1761	110,3521	2,1789	53,0137
7	5	126,8354	8,8785	8,0421	8,7455	9,6903	10,2003	2,0742	9,4732
	10	150,8549	10,5598	9,0688	9,9732	12,3126	13,6807	2,3486	11,7987
	15	181,0872	12,6761	10,0802	11,2102	15,5158	18,2539	2,6213	14,6201
	20	219,6414	15,3749	11,0767	12,4564	19,4631	24,3289	2,8922	18,0998
	30	335,2090	23,4646	13,0258	14,9767	30,5646	43,6638	3,4288	28,0663
	50	961,0371	67,2726	16,7566	20,1296	80,5185	161,0371	4,4815	78,1539
10	5	131,7665	13,1766	11,4835	12,9733	14,3748	15,1314	3,0035	14,0613
	10	157,5530	15,7553	12,9345	14,8561	18,3409	20,3788	3,4035	17,6003
	15	190,1238	19,0124	14,3541	16,7598	23,1969	27,2905	2,7996	21,9111
	20	231,8054	23,1805	15,7429	18,6843	29,1943	36,4929	4,1920	27,2494
	30	357,4248	35,7425	18,4317	22,5967	46,1157	65,8796	5,9657	42,6356
	50	1045,4199	104,5420	23,4757	30,6775	122,7100	245,4199	6,4702	120,9842
20	5	151,3297	30,2659	22,9265	29,7463	32,9599	34,6947	6,3029	32,3124
	10	184,6520	36,9304	25,7120	34,6113	42,7300	47,4778	7,1612	41,2173
	15	227,3095	45,4619	28,3649	39,5964	54,8048	64,4762	8,0014	52,2298
	20	282,6233	56,5247	30,8930	44,7031	69,8486	87,3108	8,8240	66,0754
	30	452,7321	90,5464	35,6032	55,2871	112,8308	161,1869	10,4190	106,9273
	50	1423,8281	284,7656	43,8134	77,9785	311,9141	623,8281	13,4219	325,1466
30	5	177,5641	53,2692	34,3138	52,2390	57,8826	60,9290	9,9739	56,8894
	10	222,2536	66,6761	38,2803	62,0229	76,5715	85,0794	11,3649	74,3038
	15	280,4270	84,1281	41,9338	72,2173	99,9547	117,5937	12,7067	96,2468
	20	357,0908	107,1272	45,3045	82,8305	129,4226	161,7783	14,0020	124,3476
	30	598,6803	179,6041	51,3020	105,3474	214,9946	307,1351	16,4632	209,6072
	50	2046,2307	613,8692	60,9037	155,7788	623,1154	1246,2307	1246,2307	690,8867

(Cuadro 3.7. Equivalencias y diferencias numéricas entre las diversas formas de gravamen sobre las ventas para n=5

		PVP/F	T ₂ /F	t ₃ =t ₄ =t ₅	T ₃ /F	T ₄ /F	T ₅ /F	T ₁	T ₁ /F
t ₂	M	n=5	n=5	n=5	n=5	n=5	n=5	n=5	n=5
3	5	127,3556	3,8207	3,5977	3,7320	4,3528	4,5819	0,7301	4,1491
	10	159,0826	4,7725	4,1908	4,3741	6,0001	6,6668	0,8526	5,4700
	15	201,1838	6,0355	4,7793	5,0192	8,1729	9,6152	0,9747	7,1543
	20	257,9768	7,7393	5,3633	5,6673	11,0689	13,8362	1,0965	9,3472
	30	445,5331	13,3660	6,5180	6,9725	20,3280	29,0399	11,3390	16,2533
	50	1753,9057	52,6172	8,7750	9,6191	76,95928	153,9057	1,8201	60,9156
5	5	130,6013	6,5301	5,9935	6,3756	7,4362	7,8275	1,2285	7,0919
	10	163,8421	8,1921	6,9740	7,4968	10,2837	11,4263	1,4354	9,3867
	15	208,0949	10,4047	7,9417	8,6268	14,0474	16,5263	1,6413	12,3232
	20	267,9828	13,3991	8,8969	9,7658	19,0738	23,8422	1,8463	16,1603
	30	466,7658	23,3383	10,7704	12,0705	35,1909	50,2727	2,2534	35,1909
	50	1868,6175	93,4309	14,3752	16,7886	134,3088	268,6175	3,0562	107,8656
7	5	134,0134	9,3809	8,3869	9,1547	10,6776	11,2393	1,7367	10,1887
	10	168,8782	11,8215	9,7481	10,8010	14,8162	16,4624	2,0304	13,5411
	15	215,4491	15,0814	11,0841	12,4658	20,2985	23,8805	2,3222	17,8467
	20	278,6848	19,5079	12,3954	14,1493	27,6353	34,5442	2,6120	23,4938
	30	489,6832	34,2778	14,9464	17,5729	51,2330	73,1900	3,1859	41,4853
	50	1994,4102	139,6087	19,7758	24,6506	197,2051	394,4102	4,3112	160,7257
10	5	139,4721	13,9472	11,9725	13,6009	15,8634	16,6983	2,5182	15,1494
	10	177,0040	17,7004	13,8913	16,1323	22,1294	24,5882	2,9469	20,2646
	15	227,4030	22,7403	15,7581	18,7058	30,4592	35,8344	3,3714	26,8727
	20	296,1957	29,6196	17,5746	21,3218	41,6441	52,0551	3,7918	35,5902
	30	527,6271	52,7627	21,0630	26,6833	77,7938	111,1340	4,6203	63,6199
	50	2206,9976	220,6998	27,5033	37,9373	303,4988	606,9976	6,2301	253,0024
20	5	161,2856	32,2571	23,8781	31,3682	36,5863	38,5119	5,3105	35,0433
	10	210,2981	42,0596	27,5239	37,9766	52,0941	57,8824	6,2354	48,0473
	15	277,4513	55,4903	30,9542	44,8313	73,0003	85,8827	7,1402	65,2208
	20	370,9431	74,1886	34,1838	51,9383	101,4420	126,8024	8,0257	88,3788
	30	695,2671	139,0534	40,0960	66,9336	195,1418	278,7740	9,7409	165,4228
	50	3203,6133	640,7227	50,0564	100,2258	801,8066	1603,6133	12,9646	723,8605
30	5	190,9148	57,2744	35,6918	55,5013	64,7340	68,1410	8,4511	62,2161
	10	257,5320	77,2596	40,8168	68,9667	94,6046	105,1162	9,9591	87,9846
	15	351,1229	105,3369	45,4412	83,2884	135,6212	159,5543	11,4124	122,9568
	20	484,6232	145,3870	49,6226	98,5017	192,3861	240,4826	12,8139	171,3922
	30	965,2193	289,5658	46,8499	131,7492	384,1083	548,7262	15,4728	339,2417
	50	4969,4175	1490,8253	67,8031	210,5886	1684,7088	3369,4175	20,2808	1658,9472

Cuadro 3.8. Equivalencias y diferencias numéricas entre las diversas formas de gravamen sobre las ventas para n=7

		PVP/F	T ₂ /F	t ₃ =t ₄ =t ₅	T ₃ /F	T ₄ /F	T ₅ /F	T ₁	T ₁ /F
t ₂	M	n=7	n=7	n=7	n=7	n=7	n=7	n=7	n=7
3	5 10	141,5510 197,6150	4,2465 5,9284	3,8951 4,7807	4,0530 5,0207	5,2379 8,5026	5,5136 9,4473	0,5660 0,6974	4,7577 7,0616
	15 20	281,0447 408,0908	8,4313 12,2427	5,6567 6,5233	5,9959 6,9786	13,5132 21,2969	15,8978 26,6211	0,8284 0,9591	10,3415 15,1517
	30 50	926,2021 7234,2784	27,7861 217,0284	8,2284 11,5323	8,9668 13,0356	53,3513 417,1392	76,2161 834,2784	1,2193 1,7353	33,8351 245,0755
5	5 10	145,4732 204,4090	7,2737 10,2204	6,4863 7,9455	6,9362 8,6313	8,9640 14,6172	9,4358 16,2413	0,9535 1,1757	8,1486 12,1643
	15 20	292,5862 427,5848	14,6293 21,3792	9,3782 10,7850	10,3488 12,0888	23,3235 36,8920	27,4394 46,1151	1,3969 1,6171	17,9144 26,3963
	30 50	982,9024 7873,0395	49,1451 393,6520	13,5229 18,7099	15,6375 23,0162	93,0415 736,5198	132,9164 1473,0395	2,0542 2,9159	59,6498 443,2942
7	5 10	149,6110 211,6420	10,4728 14,8149	9,0726 11,0915	9,9779 12,4752	12,8950 21,1269	13,5736 23,4744	1,3495 1,6654	11,7316 17,6180
	15 20	304,9710 448,6539	21,3480 31,4058	13,0584 14,9746	15,0197 17,6119	33,8506 53,7473	39,8242 67,1841	1,9792 2,2908	26,0974 38,6809
	30 50	1044,9950 8589,4076	73,1497 601,2585	18,6612 25,4896	22,9426 34,2095	136,5063 1094,7038	195,0090 2189,4076	2,9076 4,1162	88,4920 675,2049
10	5 10	156,2616 223,4065	15,6262 22,3406	12,9425 15,7734	14,8666 18,7274	19,2130 31,7149	20,2242 35,2388	1,9605 2,4225	17,5018 26,5325
	15 20	325,3235 483,6035	32,5324 48,3604	18,4975 21,1193	22,6956 26,7738	51,1502 81,7071	60,1767 102,1338	2,8797 3,3323	39,6644 59,3368
	30 50	1149,7724 9836,1250	114,9772 983,6125	26,0735 34,9337	35,2696 53,6895	209,8505 1718,0626	299,7864 3436,1250	4,2239 5,9548	138,3892 1099,9891
20	5 10	183,2055 272,7710	36,6411 54,5542	25,7460 31,0163	34,429 44,9617	44,8097 76,1430	47,1681 84,6030	4,1634 5,1661	41,0079 64,4532
	15 20	413,3568 639,0074	82,6714 127,8015	35,8552 40,3028	55,8973 67,5120	125,9785 206,0301	148,2100 257,5377	6,1463 7,1048	99,7890 154,6349
	30 50	1639,7308 16218,2922	327,9462 3243,6584	48,1631 60,5384	92,9127 153,4108	552,8214 4909,1461	789,7448 9.818,2922	8,9596 12,4390	387,7444 3577,3610
30	5 10	220,7031 345,7768	66,2109 103,7330	38,3618 45,5812	62,2370 83,7600	80,4324 141,8482	84,6656 157,6091	6,6792 8,3252	74,0041 121,7307
	15 20	550,4753 892,5969	165,1426 267,7791	51,8331 57,2629	107,6115 133,9889	242,5292 408,9017	285,3284 511,1271	9,9096 11,4359	196,9283 318,8052
	30 50	2508,9270 29309,4216	752,6781 8792,8265	66,1215 78,1640	195,1728 357,9597	1161,2587 11454,7108	1658,9410 22909,4216	14,3266 19,5370	872,9115 9564,2663

sobre las ventas de los fabricantes presenta el máximo efecto piramidación en todo caso, siendo nulo para el impuesto sobre minoristas. A su vez, el impuesto en cascada repercute en menor medida sobre los precios finales que el que se centra en el valor añadido: ambos son plurifásicos pero el menor tipo impositivo del primero juega, en este campo, a su favor.

El impuesto sobre las ventas mayoristas, intermedio entre los monofásicos, presenta efecto piramidación comparativo con los otros dos, variable según sean los valores de n , t y M . No obstante, en general, serán más numerosos los casos en que su efecto sea menor. Cuando $n = 3$ es probable que el impuesto en cascada presente un efecto más favorable y si M y t son muy elevados, el que recae sobre el valor añadido tiene opción de generar un menor crecimiento de precios. Pero si $n = 3$ casi con absoluta seguridad el efecto piramidación será menor en el impuesto sobre mayoristas. En otras palabras, y tendremos que resaltarlo en nuestras conclusiones, que la sustitución del impuesto en cascada por un impuesto sobre el valor añadido ha de resultar fuertemente inflacionista. Por el contrario, si se eligiera un impuesto sobre las ventas mayoristas, es probable que la carga fiscal soportada por los contribuyentes o no variara de forma significativa, o, incluso, disminuyera en algún caso. Amén de otras posibles ventajas que se reseñaron en el capítulo segundo y que tendrán que recalcarse más adelante.

Por último, se estudia el comportamiento de estas figuras ante modificaciones en las variables del modelo, utilizando la aproximación válida que es el cálculo diferencial. Resumidamente, pues tampoco procede extenderse en demasía sobre lo que ha sido ya desarrollado en páginas anteriores, recordamos que se concluye un mejor comportamiento de los impuestos sobre minoristas y sobre el valor añadido, y por este orden, ante variaciones en márgenes o tipos impositivos. En el primer caso la recaudación sigue a los posibles incrementos o decrementos de precios, manteniéndose la proporción entre recaudación y precio final. Menor flexibilidad presentarían impuesto sobre mayoristas, en cascada y sobre fabricantes, por este mismo orden. Es preciso recordar, no obstante, que el impuesto sobre el valor añadido consigue esa flexibilidad a costa de un superior incremento de precios que el inducido si son las otras figuras las aplicadas.

Por lo que respecta a n , al número de transmisiones, solamente los impuestos sobre mayoristas y minoristas resultan estrictamente neutrales pues ni influyen en las posibles alteraciones de precios ni varían su porcentaje recaudatorio. Esta última circunstancia se presenta también en el caso del impuesto sobre el valor añadido: pero, de nuevo, hace variar el precio en mayor medida que aquéllos. El gravamen sobre fabricantes, si la variación en n no le afecta, resulta neutral respecto al precio pero en nada varía la recaudación por él generada. Hemos podido comprobar como las críticas unánimes, que recogíamos en el segundo ca-

pítulo, contra la falta de neutralidad del impuesto en cascada respecto a los fenómenos de integración vertical son totalmente ciertas. La recaudación depende en buena medida del número de veces en que se aplique el gravamen, variando sustancialmente si n lo hace.

Este capítulo tercero nos ha permitido conocer mejor los efectos derivados de los distintos gravámenes sobre el consumo. Todo ello unido a lo que habíamos ido desarrollando en los dos primeros capítulos nos - permitirá sentar ya unas mínimas bases para una política de imposición indirecta que no pierda de vista el objetivo de la redistribución de - rentas. A ello dedicaremos el siguiente capítulo.

N O T A S:

- (1) E.R.A. SELIGMAN: "The Shifting and incidence of Taxation", 5.^a edición recogida por MUSGRAVE y SHOUP en "Readings in the Economics of Taxations", Illinois, 1.959 (traducción en F.C.E.).
- (2) E.R.A. SELIGMAN: Además de la obra citada en 3.1., puede verse su anterior y clásico "On incidence of taxation", Journal of Political Economy, 1.892-93, 444-450.
- (3) A modo de ejemplo, P.TABATONI: "Etude théorique de la translation et de l'incidence des impôts", Aix-Marsella, 1.950. C.COSCIANI, "Principii della scienza delle finanze", Turín, 1.953, pgs. 318 y ss. L.MEHL, "Elements de science fiscale", París, 1.959, traducción en BOSCH, 1.964, pgs. 241 y ss. H.DALTON: "Principles of Public Finance", Londres, 1.939, pg.51.
- (4) Edwin CANNAN: "Memoranda Relating to the Classification and Incidence of Imperial and Local Taxation of Royal Commission on Taxation". 1.897, recogido por MUSGRAVE and SHOUP (vid. 3.1.). En la misma línea, DUNCAN BLACK: "The incidence of income taxes", LONDRES, 1.939, pg. 123.
- (5) URSULA K. HICKS: "La terminología del análisis impositivo". Economic Journal, vol. LVI, 221, III, 1.946.

- (6) Vid. TABATONI y MEHL, ops. citadas en 3.3.

- (7) R.A. MUSGRAVE "Teoría de la Hacienda Pública", 1.959, traducida en -
 AGUILAR, 1.968, pgs. 213 y ss, especialmente, 236 a 241, que matiza su
 "On incidence", Journal of Political Economy, vol. 61, n.º 4, VIII -
 1.953, pg. 306.

- (8) Peter M. MIESZKOWSKI: "On the theory of tax incidence". Journal of Po-
 litical Economy; Vol. 75, núm. 3, Junio 1.967, pg. 250.

- (9) E.R.A. SELIGMAN: "Shifting and incidence of taxation", nota 1, F.C.E.,
 pg. 231. Vid también H.LAUFENBURGER: "Traité d'economie et de legisla-
 tion financieres-Revenu, capital et impot". Recueil Sirey. Paris 1.950
 pgs. 292 y 298, que aplica a este concepto el término "doble inciden -
 cia".

- (10) SELIGMAN, obra citada, pg. 232.

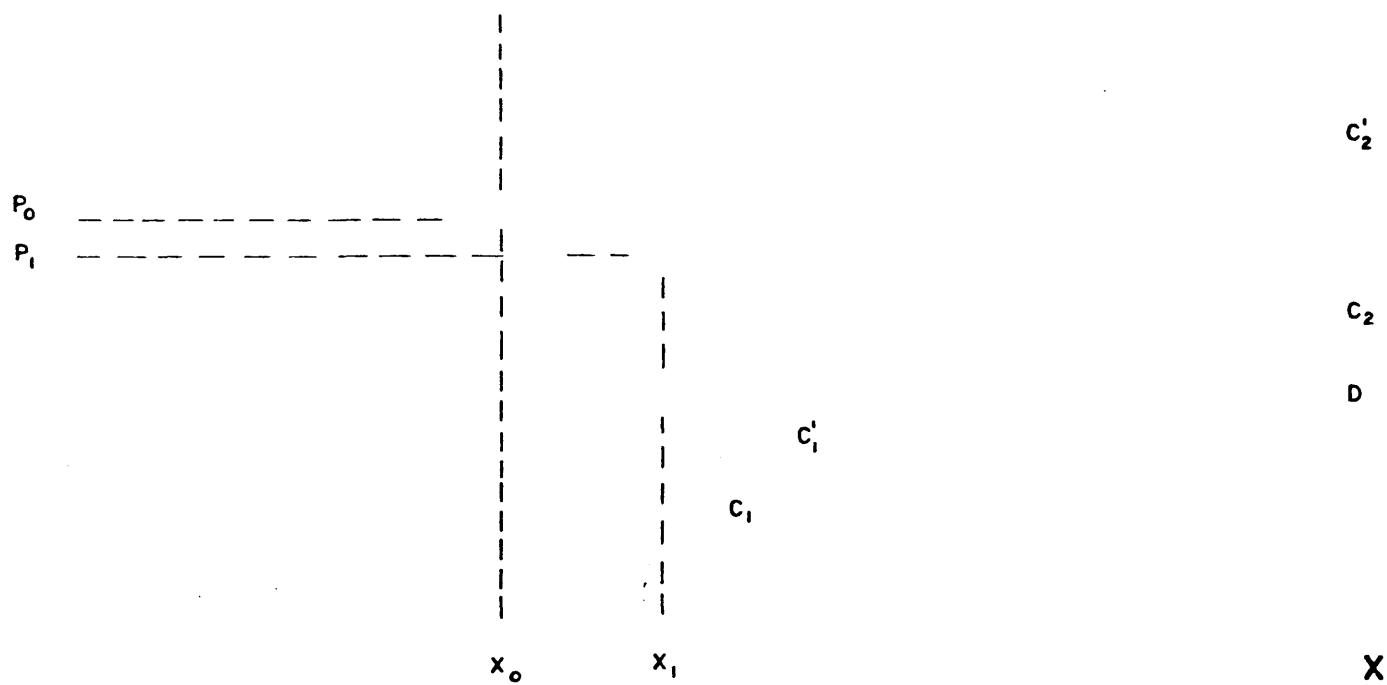
- (11) Vid, E.FAGAN: "Tax shifting in the market period". American Economic -
 Review. Marzo 1.942, pgs. 72-86.

- (12) El desarrollo que sigue no corresponde exactamente a ninguna aporta -
 ción previa, pero pueden encontrarse numerosísimos casi idénticos en -
 la casi totalidad de los manuales de Hacienda Pública y en muchos de -
 los referidos a Teoría Económica General.

- (13) Hugh DALTON: "Principles of Public Finance". Routledge and Keegan. Londres 1.936, pg. 73.
- (14) Suponemos siempre que $b > h$ y que $b > \frac{h}{1-t}$ es decir que es siempre más descendente la pendiente de la demanda que la de costes. Caso contrario, podría producirse un descenso en el precio (e incremento de la cantidad), incluso la imposibilidad de traslación. Así, en el gráfico 3.2., mientras C, implica, tras el impuesto, menos precio y mayor cantidad, C_2 , divergentes de D, implica la no traslación, con probable reducción de X.
- (15) En este epígrafe coincidimos fundamentalmente con la descripción de R.A. MUSGRAVE, "Teoría de la Hacienda Pública", Aguilar, 1.969, pg. 309.
- (16) No hace falta recordar que la maximación del beneficio se produce cuando $I' = C'$ por cuanto cualquier incremento en la cantidad producida a partir de ese punto supondría un crecimiento de costes mayor que de ingresos. El monopolista puede escoger tal punto de equilibrio al no contar con la limitación que supone la competencia.
- (17) Recuérdese que entonces operábamos bajo la presunción de que la oferta seguía la línea de costes medios, supuesto de largo plazo. Si miráramos el corto plazo, podría seguir la de costes marginales (sin preten-

P

GRAFICO 3.2



der entrar en la polémica existente al respecto) es decir, $S = d + 2ex$
 En tal caso X_0 de monopolio sigue siendo menor que X_0 de competencia -
 perfecta, pero que $1/2$ de éste.

- (18) H.G. BROWN: "The incidence of a General Output or a General Sales Tax"
 Journal of Political Economy, IV-1.939, vol. 47, n.º 2, pgs. 254 y ss.

- (19) Earl ROLPH: "A proposed revision of Excise Tax Theory". Journal of Political Economy, IV-1.952, vol.60, n.º 2, pgs. 103 y ss.

- (20) R.A. MUSGRAVE: "Teoría de la Hacienda Pública", Aguilar, 1.969, pg. -
 402.

- (21) Así, E.H. CHAMBERLIN: "Theory of Monopolistic Competition", Harvard -
 University Press, 1.931; o Joan ROBINSON: "The Economics of imperfect= Competition", Macmillan, Londres 1.933, como los más significativos. -
 La misma Teoría General de J.M. Keynes, (1.936) viene a reconocer el -
 mismo fenómeno.

- (22) R. F. LANZILLOTTI: "Pricing. Objectives in Large Companies". American -
 Economic Review. XII-1.958, pg. 921 y él mismo con A.D.KAPLAN y J.B. -
 DIRLAM: "Pricing in big bussiness". Brooking Institution, 1.958.

- (23) R.L. HALL y C.J. HITCH: "Price theory and bussines beahaviour", Oxford
 Economic Papers, mayo 1.939.

- (24) Bernard P. HERBER: "Modern public finance", Illinois, 1.969, traducción en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.975, pg. 563.
- (25) En parecida pero más limitada y todavía tradicional línea puede citarse a Leif JOHANSEN: "Economía Pública", traducción del noruego en Vicens Vives, Barcelona, 1.970, pgs. 244 y ss.
- (26) Joseph A. PECHMAN y Benjamin A. OKNER: "Who bears the tax burden?". Brookings Institution, Washington, D.C. 1.974, pg. 31.
- (27) W.J. GILLESPIE: "The incidence of taxes and Public Expenditures in the Canadian Economy", Royal Commission on Taxation. Ottawa 1.964.
- (28) R.A. MUSGRAVE: "Bases para una reforma tributaria en Colombia", Biblioteca Banco Popular, Bogotá 1.969.
- (29) Destacamos con un asterisco aquellos que gozan de especial relevancia, considerados de alguna forma como clásicos en el tema. Ampliamos a continuación la referencia bibliográfica de los mismos.
- T. BARNA: "Redistribution of Incomes through Public Finance in 1.937" Oxford at the Clarendon Press. 1.945.
 - R.A. MUSGRAVE: "Distribution of Tax Payments by Income Groups: A case study for 1.948". National Tax Journal, 1.951.

- D.PERONA: "La distribución de la carga tributaria en España" (1.967)
Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.971. Actualización para -
1.970 en Hacienda Pública Española n.º 26.

4. CONCLUSIONES

4.1. Nuestros objetivos

El punto de partida de nuestro trabajo era la constatación de la escasa atención prestada a la imposición indirecta en su relación con la acción redistributiva de renta personal por parte del Sector Público.== Poco más allá de generalizaciones puede encontrarse en la doctrina. - Consecuentemente, el legislador tributario cae en la trampa de ignorar los efectos redistributivos de la imposición indirecta, partiendo de - su regresividad "inevitable" y buscando su compensación a través de - los gravámenes progresivos sobre renta y, en su caso, patrimonio. Las= únicas concesiones al respecto se buscaban en una sobreimposición del= "lujo" y un trato de favor (llegando hasta la exención) para los bie - nes de primera necesidad. Pero sin que la definición de estos dos con - ceptos, dignos de trato diferencial, se base en criterios objetivos, - ni claros.

Citábamos así la tajante expresión del modélico Informe Carter según - la cual, si atendiéramos al principio de equidad tan sólo, la imposi - ción indirecta debería desaparecer. El hecho, constatado al comienzo de nuestro segundo capítulo, es que los gravámenes calificados como indi - rectos tienen una importantísima presencia recaudatoria en todos los - sistemas. Oscilando normalmente muy poco por debajo del cincuenta por= ciento de los ingresos impositivos totales, su porcentaje es más elevado en los sistemas latinos y, en general, cuanto menos desarrollada se

encuentra la Hacienda Pública en un país. Naturalmente, refiriéndonos de forma fundamental a economías de libre mercado.

Efectivamente, la imposición indirecta tiene una primera y fundamental ventaja: cumplir el viejo aforismo según el cual el mejor impuesto es aquél que mejor disimula su naturaleza. Si bien en nuestros días la transparencia fiscal ha ganado importancia como característica exigible de un sistema correcto, no por ello deja de ser cierto que la "ilusión financiera" permite obviar en parte la normal resistencia del contribuyente a ver minoradas sus rentas. Su más sencilla mecánica, normalmente y en comparación con la imposición directa; su flexibilidad para contribuir en general a los fines generales de la política económica, favoreciendo o penalizando determinadas utilizaciones de la renta, bien individual, bien societaria;... hacen de la imposición indirecta un instrumento siempre atractivo para cualquier Hacienda Pública. Y ello sin entrar en la polémica, con más de un siglo de vida y en plena vigencia, especialmente tras la reciente aparición del informe MEADE, acerca de la bondad del gasto personal como índice de capacidad de pago, preferible al convencional de la renta. Nosotros seguimos manteniendo ésta como medida adecuada de la capacidad gravable y en función de ella, y del esfuerzo fiscal que soporta, ha de valorarse la progresividad o regresividad de un sistema.

Pero, como veníamos diciendo, la política fiscal opera redistributivamente no sólo "directamente" sobre esas rentas, aumentándolas vía

transferencias o disminuyéndolas por medio de los impuestos directos,= sino también y de forma importante "indirectamente". A través fundamentalmente de la alteración de los precios absolutos y relativos, de los bienes y servicios, a través de modificar la capacidad adquisitiva de= los contribuyentes, sus rentas reales en última instancia.

Nuestro objetivo, por tanto, ha sido centrarnos en el análisis de esa= parcela de la política fiscal, y más en concreto, en la imposición que recae de forma directa sobre los bienes y servicios. Tratar de, en primer lugar y por la misma selección del tema, llamar la atención sobre= los efectos redistributivos de la imposición indirecta. Procurar, después, dibujar un cuadro mínimo sobre el que poder edificar una política fiscal más correcta, sobre el que sea posible diseñar un cuadro de= imposición sobre el consumo de bienes y servicios que, sin marginar - otros efectos y fines a perseguir, tenga en cuenta también sus consecuencias redistributivas.

Nos atreveríamos a definir el enfoque que hemos seguido como positivo= y "pre-normativo". Es decir, positivo por cuanto pretendíamos profundizar en el conocimiento de la realidad; de la base sobre la que se ha - de incidir, de los instrumentos para ello disponibles. Pero, añadimos, "pre-normativo" porque buscamos con ello que la política pueda ser más eficaz. Recordando a K.MARX, no nos conformamos con conocer el mundo:= hay que transformarlo. Nuestro análisis, así, tiene como punto de mira esa transformación. De ahí el subtítulo con que encabezamos el traba -

jo: bases para una política. La necesidad de limitar el campo de inves
tigación nos obliga a detener nuestro análisis en los aspectos positi
vos, apuntando tan sólo algunas de las líneas básicas de acción poste-
rior.

Recordando el esquema seguido, veíamos en primer lugar cómo conocer me
jor la realidad sobre la que se pretende actuar (capítulo primero), -
los instrumentos fiscales utilizables y utilizados para ello (capítulo
segundo), para terminar profundizando en la discusión de la incidencia
y traslación de los impuestos sobre el consumo (capítulo tercera). Vea
mos las principales conclusiones a las que hemos ido llegando.

4.2. Distribución de renta y consumo

1. Considerando que el principio de equidad y el objetivo= de conseguir una distribución de la renta y la riqueza= suficientemente equilibrada, son objetivos consustancia les a un sistema fiscal moderno, el diseño de cualquier política impositiva exige el conocimiento previo de las características de distribución de esa renta y esa ri - queza.

Todo sistema fiscal, aún respondiendo a ciertas pautas generales con validez cercana a la universal, debe adecuarse a cada realidad concreta, adaptándose a las características y necesidades de la realidad sobre la que actúa. La diversidad de los fines y de las circunstancias - matizará gran parte de la política fiscal. Dado que nuestro objetivo - era centrarnos en uno de los fines concretos, distribución personal de rentas equitativa, respecto al mismo nos interesa fundamentalmente cómo es esa distribución personal de rentas. Aunque gran parte de lo que se estudia puede ser válido, como método, para cualquier país, lógicamente hemos de referirnos de forma especialísima a la realidad que nos es más próxima.

Por ello, la primera base que sustentaría una correcta política cara - al objetivo repetidamente mencionado ha de consistir en el más comple-

to conocimiento posible de cómo se distribuye la renta entre los distintos hogares españoles.

2. Si nos centramos en los efectos redistributivos de la política fiscal a través de la alteración de las rentas reales de los sujetos, el estudio debe extenderse a la distribución del consumo en bienes y servicios, al conocimiento de cómo se utilizan esas rentas según el mayor o menor valor de las mismas.

Como ya hemos dicho, consideramos de partida que la renta sigue siendo el índice fundamental para medir la capacidad de pago (complementado, en su caso, por el patrimonio). Por ello, la acción fiscal que recae sobre el consumo llega sólo indirectamente hasta la renta. De ahí el nombre de los gravámenes correspondientes. De ahí también que sea imprescindible conocer qué relación existe entre esas magnitudes: consumo y renta. Y, aún más, diferenciar dentro de aquél para cada componente del mismo.

En último término, se trata de comprobar hasta qué punto son ciertas, y en qué casos, las afirmaciones sustentadas por la doctrina, de que la propensión media al consumo es menor para los más altos niveles de renta; o que existen bienes inferiores, normales y superiores, cuya desigual tributación puede permitir una corrección de la teórica tendencia a la regresividad.

3. Los estudios realizados sobre la distribución de la Renta en España con más significación basan su estimación= en la estructura proporcionada por la curva de Pareto.= Ello supone llegar a resultados predeterminados, ofre- ciendo una distribución estimada conforme a presuncio- nes del estudioso. Su validez científica, sin menospre- cio de la importante aproximación que suponen, es discu- tible.

Evidentemente, la información estadística disponible, muy especialmen- te en nuestro país es escasa y, en buen número de casos, poco fiable.= Consecuentemente, resulta casi inevitable completar los datos existen- tes con ciertas presunciones que posibiliten una descripción coherente de la realidad que pretende analizarse.

Pero ello no puede llevarse hasta el extremo casi tantológico de defi- nir un determinado fenómeno previamente a su análisis. Los estudios de distribución de rentas personales vienen a afirmar que si la distribu- ción sigue la regla de Pareto... sigue la regla de Pareto. Se aplican= los valores correspondientes y se ofrece el resultado como descriptivo de la realidad. Repetimos: tales estudios suponen un análisis importan- te y una información valiosa. Pero necesitaríamos saber con anteriori- dad si es cierto que la distribución coincide con la curva de Pareto.

4. Parece más correcto método utilizar los datos disponibles más completos y ordenarlos sin someterlos a presunción alguna. En el caso español, la fuente más completa y de hecho la más utilizada para estos estudios, tendría que ser la Encuesta de Presupuestos Familiares del Instituto Nacional de Estadística, corregida en su caso con otras informaciones complementarias.

Este es el camino que hemos escogido. Partiendo de la Encuesta antedicha, corregimos los datos por ella ofrecidos de acuerdo con las cifras de la Contabilidad Nacional. Si el objetivo básico hubiere sido estimar la distribución de la Renta, tendría que intentarse retocar al detalle los más concretos subepígrafes de gasto. Dado que el consumo es el centro de nuestro análisis podemos conformarnos con realizar esa corección para epígrafes globales.

Suponer, como hemos hecho, que los errores o divergencias observados se reparten proporcionalmente igual entre todos los estratos de rentas es criterio que, amén de evitar posibles arbitrariedades de cualquier otro criterio de reparto, mantiene invariada la información que atañe a comportamientos relativos de los sujetos. Es decir, al variar las cifras proporcionalmente, obtenemos un valor absoluto más elevado, pero la pendiente de la curva que relaciona nivel de renta y porcentaje de la misma destinada a cada bien o servicio no se modifica respecto a la

que nos indica la Encuesta que sirve de base al estudio. Mantenemos, -
por tanto, el principio de deformar al mínimo la realidad objeto de -
análisis.

5. Observando los datos muestrales puede apreciarse una re-
lación bastante homogénea entre los niveles de renta y=
los porcentajes destinados a cada uno de los conceptos=
de consumo. Relación que se corresponde con la descrita
por $y = ax^b e^{cx}$, de base similar a la X^2 de Pearson y a
la curva de Pareto.

Con ella pueden describirse, sin más que variar el valor de los coefi-
cientes tanto relaciones crecientes en un intervalo y decrecientes en=
otro; como aquellas cuyos datos muestrales indican una proporción de -
creciente a lo largo de todo el tramo. Procedimos, pues, a ajustar di-
chos datos a la curva antedicha por el método de mínimos cuadrados.=
Los gráficos finales del primer capítulo muestran el alto grado de co-
rrelación en la casi totalidad de los casos, ratificando la bondad de=
la curva para describir homogéneamente las relaciones analizadas.

6. Interpretamos que de esta relación puede deducirse una=
ley de comportamiento del consumidor: El porcentaje de=
renta destinado al consumo de cada grupo de bienes ser-
vicios crece con los ingresos hasta llegar a un punto -

máximo, a partir del cual la relación se invierte y la mayor renta se corresponde con una menor proporción de la misma destinada a esos bienes o servicios. Tal punto máximo y las pendientes de crecimiento y descenso de la proporción varían, lógicamente, para cada relación.

Hablamos de grupos de bienes (o servicios) y no de bienes concretos y= específicos, en primer lugar, porque el estudio se ha basado en agrupaciones, no existiendo por otra parte datos totalmente individualizados salvo para concretísimos casos. Por tanto, las conclusiones han de referirse a lo que se ha analizado. Y parece arriesgado generalizar la relación válida para un grupo de bienes, a cada uno de éstos en particular. Aquellos, reflejan necesidades satisfechas alternativa o/y complementariamente por cada uno de sus integrantes: pero la individualización de éstos puede dar ya comportamientos más erráticos, dependiendo la concreta elección de unos y otros de diversos factores al simple de nivel de renta. Es posible que, a pesar de todo y para la mayor parte de los bienes, la relación básica descrita sea también aplicable. Pero no podemos afirmarlo desde lo que en este trabajo hemos analizado.

Es preciso matizar, igualmente las diferencias que entre colectivos distintos introducen sus diversos niveles de desarrollo. Es normal que, alcanzado un determinado standard de vida por un país concreto, -

algunas de esas necesidades se encuentren satisfechas de tal forma que presenten ya, para la práctica totalidad de la población, una evolución descendente, es decir, un porcentaje de renta dedicado a la satisfacción de las mismas tanto menor cuanto mayor es la renta. Así como es igualmente esperable que unos bienes o servicios que en países de alto nivel de consumo son ampliamente utilizados para satisfacer determinadas necesidades, sean totalmente desconocidos en otros de menor desarrollo o, incluso, simplemente, diferentes pautas de comportamiento o escalas de valores. En otras palabras, que las conclusiones que aquí podamos sacar de este análisis del consumo tienen una validez circunscrita a un concreto ámbito geográfico, España, y temporal, los años muestrales.

7. Además de la limitación en tiempo y espacio de las conclusiones sobre distribución del consumo, hay que resaltar otra muy importante como es el que se refiera a una concreta estructura de precios relativos. Una alteración de dicha estructura, inducida incluso por las propias medidas fiscales, puede alterar de forma importante las pautas de consumo. Nuestro análisis no presta información alguna sobre elasticidades de demanda, al menos de forma directa.

Si dispusiéramos de series históricas de información esta limitación podría reducirse con estimaciones de los efectos paralelos de altera -

ciones en comportamientos, nivel de renta general y variaciones de precios por conceptos. Sin embargo sólo la última de las encuestas publicadas, la que sirve de base a nuestro estudio, ofrece la suficiente desagregación y detalle como para obtener resultados de interés. Por ello no existían bases estadísticas para intentar siquiera esa aproximación.

Es menester, en consecuencia, relativizar algunas de las conclusiones= que a continuación se ofrecen. Epígrafes como educación y sanidad, por ejemplo, fuertemente subvencionados de una u otra forma, presentan porcentajes de dedicación de renta muy bajos. Ello puede significar que los bajos precios permiten satisfacer necesidades sin por fuerza detraer importantes recursos para tal fin. Pero no sabemos qué calificación merecerían para los consumidores tales gastos si se incrementara= su precio hasta su nivel puro de mercado: si fueren considerados de primera necesidad subiría espectacularmente el tanto por ciento de renta disponible que para ellos se utilizara. Si la calificación asignada es el lujo, posiblemente se mantuviera invariada, o incluso decreciera, para niveles bajos de renta, aumentando para los más elevados.

Este último razonamiento nos permite recordar la presunción convencional según la cual los bienes de primera necesidad presentan una demanda relativamente rígida frente a la alta elasticidad de la demanda de los bienes de lujo. Si así se admite, nuestro análisis sí que ofrece información, según vamos a recordar, sobre estos extremos. De ahí que=

más arriba dejáramos entreabierto la posibilidad de extraer información indirecta respecto al tema de las elasticidades. No seremos nosotros quienes lo hagamos basándonos en una presunción como la anterior, carente a nuestro entender de suficiente consistencia, de adecuada contrastación empírica.

8. Se confirma la evolución decreciente de la propensión media al consumo (y, por ende, de la marginal), que significa cifras en torno al 100% (entre 94,3% y 101,4% como valores medios del tramo correspondiente) para, aproximadamente, el 60% de la población con menores ingresos; el último tramo de renta, que agrupa un 1,73% de hogares, dedica al consumo tan sólo, siempre como media, el 49,7% de su renta disponible. Sin embargo resultan excepcionales los supuestos de descenso de valores absolutos dedicados a cada consumo.

Es decir, que no parecen existir "grupos de bienes inferiores", lo cual no excluye que dentro de los epígrafes estudiados algún bien más en concreto incluido en el mismo sí pueda presentar tal característica. Como se resalta en el texto, solamente ese descenso en valores absolutos aparece en el último tramo de renta (ya hemos dicho, 1,73% de la población), en muy pocos epígrafes y con una disminución escasamente significativa. Resaltaríamos como dignas de atención, por reducirse

el consumo en cantidad apreciable, tres únicos conceptos: cereales, - pan y pastas; patatas, verduras, hortalizas y legumbres; y bebidas consumidas en el hogar. Si los dos primeros responden a los esquemas tradicionales de bienes inferiores, más sorprendente resulta el último supuesto. Sobre todo, si recordamos que son precisamente las bebidas alcohólicas (frente a las no alcohólicas) las que presentan un más acusado descenso en el consumo.

9. Si no podemos acudir a la caracterización de bienes inferiores, tenemos un método alternativo para definir - los bienes y servicios de primera necesidad, susceptibles por tanto de un trato fiscal de favor. Calificaremos un bien como tanto más necesario, para los consumidores estudiados, cuanto más elevado sea el valor del - coeficiente a de su correspondiente curva de ajuste.

Efectivamente, a viene a representar propensión media al consumo a la= que tendería un sujeto cuya renta se acercara a la unidad, el dinero - que un sujeto "en la miseria" dedicaría a pesar de todo a dicho bien.= Como se mostró en su momento, el valor de este coeficiente no se ve - afectado por el mayor o menor volumen absoluto del epígrafe ni por la= supuesta indivisibilidad del gasto por él contemplado.

Ofrecemos a continuación los primeros conceptos, ordenados de mayor a= menor valor de a, que, de acuerdo con nuestro análisis, podrían califii

carse como necesarios y, por tanto, debe recomendarse para ellos la -
exención total de impuestos indirectos, e incluso, si así se estima, -
la subvención para evitar la excesiva regresividad que otro comporta -
miento acarrearía. Se incluye la nomenclatura utilizada en la Encuesta
de Presupuestos Familiares, pudiendo encontrarse una más amplia de -
finición de los conceptos en la página 48 y siguientes de la misma.

1. Cereales, pan y pastas (1.1.0.): arroz, harinas, cereales, pastas -
alimenticias, bollería, pan...
2. Aceites y grasas (1.1.4.): mantequilla, margarina, aceites.
3. Leche, queso, huevos (1.1.3.): incluidos derivados de la leche.
4. Patatas, verduras y hortalizas (1.1.6.).
5. Carne y productos cárnicos (1.1.1.): incluye charcutería, rellenos=
de carne, platos preparados, casquería y despojos.
6. Agua, energía y calefacción de la vivienda principal (3.1.3.): in -
cluye gas y otros combustibles, incluso gastos colectivos.
7. Frutas (1.1.5.): incluye frutos secos y zumos, pero no extractos ni
refrescos.

8. Alquileres y otros gastos de la vivienda principal (imputados, si - propia): (3.11. y 3.12): incluye gastos de mantenimiento de zonas - comunes.

9. Prescados (1.12.): incluye mariscos, lo cual quizás explique su lugar relativamente bajo.

Es de destacar que el siguiente puesto lo ocuparían las bebidas alcohólicas consumidas en el hogar, que incluye desde la cerveza y el vino - común al whisky y el champagne. Más adelante tendremos ocasión de matizar esta circunstancia, ya detectada en la conclusión anterior.

10. A "sensu contrario" podríamos definir como de lujo - aquellos conceptos con bajo valor de a en su curva de ajuste. Sin embargo, especialmente desde un punto de - vista tributario, es preferible considerar como lujos, susceptibles de especial gravamen, aquellos epígrafes= que presentan al menos una parte creciente en la relación porcentaje de renta a ellos destinado-renta disponible. Y tanto más cuanto más alejado se encuentre el= correspondiente punto de inflexión.

Si queremos delimitar el lujo para hacer objeto su consumo de un ma - yor gravamen y conseguir así una incidencia más progresiva de la impo-

ción indirecta, habremos de fijar nuestra atención en aquellos bienes y servicios que absorban una proporción creciente de la renta disponible cuanto mayor es ésta. Salvo el ahorro (que, por definición, no es consumo y, por tanto, marginamos de cualquier consideración) ningún epígrafe presenta tal característica para la totalidad de la población. Pero podemos ordenarlos según su punto de inflexión esté más alejado del origen puesto que ello representa progresividad del gravamen que sobre ellos recaiga para un más amplio espectro de la población. Tal punto de inflexión viene dado por el valor de X para el que la derivada de la función se anula, dependiendo por tanto de los valores que tomen los coeficientes b y c .

Como en el caso anterior, recogemos a continuación los conceptos ordenados según el criterio antedicho, agrupados según el margen de población para el que la propensión a su consumo resulta creciente. Podrá observarse que hay conceptos tradicionalmente ajenos a la imposición sobre el consumo. Lo cual no hace sino resaltar la escasa coherencia de la misma respecto al fin de equidistribuir rentas.

A. Progresividad para más del 98% de los hogares:

1. Servicio doméstico (4.2.2.).

2. Vivienda secundaria (3.2.): incluye la totalidad de los gastos relacionados con la misma.

3. Gastos de hostelería y turismo (9.1.4.) puede incluir gastos de alimentación.
 4. Educación universitaria (8.1.3.) comprende Escuelas Universitarias y de grado medio, material escolar, libros...
 5. Otros artículos de uso personal (9.1.3.) (incluye accesorios y reparaciones): relojes, joyería, bisutería, artículos de viaje, para el fumador, carteras y bolsos...
- B. Progresividad para más del 95% de los hogares:
6. Comunicaciones (6.1.4.): correo y telecomunicaciones.
 7. Adquisición de vehículo (6.1.1.): nuevos y usados, motos, bicicletas...
 8. Bachillerato y formación profesional (8.1.2.): similares conceptos educación universitaria, más alojamiento y transportes.
 9. Libros, revistas y periódicos (7.1.2.): incluidos fascículos, excluido el material escolar.
 10. Gastos por asignaciones (9.1.6.): remesas a familiares y asignaciones a menores.

11. Otras enseñanzas (8.1.4.): no regladas, conservatorios, artes -
aplicadas y oficios...
12. E.G.B. (8.1.1.): incluye preescolar y educación especial. Iguales
conceptos bachillerato.
13. Utilización transporte propio (6.1.2.): mantenimiento, reparaciones,
recambios, combustible, seguros, multas, impuestos...
14. Muebles y accesorios (4.1.1.): incluye alfombras y artículos de
decorativos salvo si pueden ser utilizados como vajilla.
15. Artículos de esparcimiento (7.1.1.) (incluye accesorios y reparaciones):
imagen y sonido, foto-cine, música, herramientas, em
barcaciones, deporte, juguetes y juegos de mesa...

C. Progresividad para más del 67% de los hogares:

16. Cristalería y vajilla (4.1.4.): incluye artículos de cocina, -
bombillas, menaje.
17. Servicios de esparcimiento (7.1.3.): espectáculos, juegos de -
azar.

18. Alimentos y bebidas consumidos fuera del hogar (1.3.): incluye= alimentación de estudiantes en internado o medio pensionado, - así como comidas en el lugar de trabajo.

19. Vestido (2.1.): incluye arreglo, tinte...

20. Cuidados y efectos personales (9.1.2.): peluquería, perfumería, artículos duraderos para el cuidado personal.

11. Las calificaciones de bienes de primera necesidad y lujo permiten un más adecuado tratamiento fiscal si podemos subdividir aún más los epígrafes analizados. Bien= porque incluyen conceptos divergentes, bien porque el= mismo puede variar cualitativamente su condición en razón de su mayor o menor precio.

Así, hemos visto como dentro del concepto "pescados", bien cercano a - la primera necesidad, se incluía también el marisco, intuitivamente calificable como lujo. Sería útil conocer los datos de unos y otro para= su más adecuada calificación. Muchos más ejemplos podrían ponerse, - aunque posiblemente no tan llamativos: por citar algunos, comidas en - el lugar de trabajo dentro de las realizadas fuera del hogar; bollería y pastelería en harinas y cereales; cerveza y whisky en el mismo con - cepto: otro tanto ocurre con avión y tren metropolitano; naipes y ya -

tes (todo el epígrafe 7.11.: artículos de esparcimiento, es, como se ha visto, excesivamente amplio)...

Pero aún dentro de conceptos homogéneos, el impuesto indirecto puede ganar progresividad si no aplica un tipo fijo sino creciente igualmente con el valor del bien o servicio de que se trate. No ya sólo en automóviles y estancias hoteleras, sino en general en cualquier artículo susceptible de ser gravado como lujo.

Con todo ello, se proporciona un conocimiento bastante completo de la realidad sobre la que pretende actuarse, base fundamental de una política económica, en general, impositiva, en particular.

12. Este conocimiento de la realidad no excluye, a la hora de diseñar la correspondiente política, su matización en función de otras variables, bien diversos fines, bien escalas valorativas divergentes.

Con los datos recogidos, solamente se pretende aportar criterios más perfeccionados que los normalmente utilizados. El concepto de lujo como, aunque en menor medida, el de primera necesidad, son difícilmente definibles y dan lugar fácilmente a arbitrariedades o resultados de incidencia totalmente diversos de los teóricamente pretendidos.

Con nuestro análisis permitiremos al legislador conocer qué bienes de hecho son considerados por los ciudadanos como de lujo, cuáles de primera necesidad. Si el político considera que las bebidas alcohólicas - satisfacen "necesidades indeseables" y deben ser fuertemente gravadas, está en su derecho. Pero conociendo los resultados regresivos que tal medida implica. De la misma forma, pero a la inversa, respecto a los gastos de enseñanza en general, que más arriba matizábamos, o libros y periódicos. La cultura es, para los españoles, un lujo. No nos corresponde ni aquí ni ahora analizar causas o consecuencias de tal afirmación. Recogemos, simplemente, el hecho tal como se presenta.

13. Resulta casi superfluo hacer constar que el mejor conocimiento de la distribución del consumo reporta utilidad investigadora más allá del campo concreto de la política fiscal.

Amén de permitir, todavía en este campo, análisis más perfeccionados - de la posible incidencia "a posteriori" de la imposición indirecta o - de los gastos redistributivos, son numerosos los estudios que pueden - prolongarse a partir de este primer tronco que pretendemos haber aportado. Estudios tanto más ambiciosos cuanto más pudieran completarse - tanto en el tiempo, con series históricas, como en informaciones complementarias hoy no siempre disponibles. Comenzando por el mismo desglose dentro de la propia encuesta de Presupuestos Familiares.

14. De la adición de los consumos parciales, cuya relación con el nivel de renta es más coherente y empíricamente demostrable, se obtendría una distribución personal de la renta disponible estimada desde la realidad sin ningún prejuicio, sin presunciones de partida.

El resultado obtenido, enunciado simplemente por cuanto a nuestros objetivos posteriores resulta de interés secundario, creemos que responde a un método científicamente más correcto. Ello no quiere decir que= nuestra estimación refleje en mejor medida la realidad que otras. En - primer lugar, porque siendo tantas las deficiencias estadísticas en España, las desviaciones pueden ser siempre elevadas y ninguna estima - ción realizada a partir de ellas puede admitirse dogmáticamente. En segundo lugar, porque nos hemos centrado en analizar el consumo más que= la renta, aceptando presunciones (como el incremento proporcional de - los grandes epígrafes para concordarlos con la Contabilidad Nacional)= que si bien no alteraban de forma sustancial la estructura de distribu - ción del consumo, resulta camino menos válido si pretendemos describir distribución de renta.

Con tales limitaciones reconocidas, dejamos constancia, no obstante, - de que el resultado así obtenido refleja una equidistribución algo ma - yor que la estimada por los hermanos Alcaide. No hemos querido profun - dizar en la comparación porque dadas las divergencias metodológicas, - podría aportar más confusión que claridad.

4.3. Instrumentos fiscales

1. La acción redistributiva del Sector Público a través -
del consumo, se realiza, por el lado de sus ingresos, -
fundamentalmente a través de la imposición indirecta. -
Esta representa un elevado porcentaje recaudatorio en -
todos los sistemas fiscales y se le imputa una clara in
cidencia regresiva. Precisamente por el tradicional ol-
vido de los efectos de tales gravámenes sobre la distri
bución personal de rentas.

Venimos repitiendo reiteradamente que la imposición indirecta es rara-
mente, más allá de las generalizaciones conocidas, objeto de análisis=
en lo que afecta a la distribución personal de la renta... a pesar de=
que se reconoce su regresividad. Y cuantos estudios sobre distribución
de la carga se han realizado concluyan en idéntico sentido. Tanto la -
doctrina como las legislaciones tributarias parecen admitir como insalal
vable tal condición. Lógico resultado es que la mitad de la imposición
a la que se atribuye en exclusiva la función progresiva, con todas sus
limitaciones, difícilmente logra compensar la regresividad de la otra=
mitad.

Si no conseguimos que la incidencia de la imposición indirecta se acerer
que a la proporcionalidad, dado el alto volumen recaudatorio que reprere

sentada, podemos considerar lejano cualquier intento de que el sistema tributario contribuya a una más equitativa distribución de la renta.

2. La realidad española vigente hasta la actualidad es unánimemente considerada como muy deficiente. El impuesto general sobre las ventas, que adopta la forma de gravamen plurifásico en cascada, la menos apreciada por la doctrina, ni es general, ni responde al principio de equidad, ni siquiera proporciona recursos suficientes a la Hacienda Pública. Mientras doctrina y praxis universal asignan a este impuesto el papel fundamental de la imposición indirecta, en nuestro país es figura secundaria.

El I.G.T.E. no es general porque proliferan las exenciones objetivas (en razón de la actividad), las subjetivas y las territoriales. Ello en sí mismo prejuzga las negativas consecuencias para la equidad y respecto a su capacidad recaudatoria. Difícilmente puede ser equitativo el impuesto, además, cuando introduce discriminaciones aleatorias entre productos y sujetos por el mero hecho de que sea mayor o menor el número de transmisiones que un objeto atraviere antes de llegar al consumidor final. Su escasa flexibilidad consustancial, sobre la que se reflexiona de nuevo en el capítulo tercero, unida a las exenciones legales y el muy probablemente elevado nivel de evasión colocan a nues -

tro impuesto teóricamente general sobre las ventas en posición desairada. La necesidad de su reforma es unánimemente admitida.

3. La imposición sobre consumos específicos, en la que debe incluirse el llamado Impuesto sobre el Lujo, presenta aspectos anacrónicos, complejidad y extensión excesivas... y sustanciosos recursos. El peso recaudatorio de nuestra imposición indirecta recae en fundamental medida sobre estas figuras. Si alguna de ellas se ha presentado a menudo como progresiva, todos los análisis coinciden en estimar lo contrario.

Si más arriba decíamos que el concepto de Lujo presentaba universalmente problemas de delimitación y que era necesario algún criterio de delimitación, a pocas figuras en el mundo le será tan de aplicación la afirmación anterior como al impuesto español sobre el Lujo. Con su 20% de la recaudación vía gravámenes sobre bienes y servicios ocupa entre éstos el primer lugar desde la Reforma de 1.964. Tabaco, gasolinas y vehículos suponen a su vez el 70% de la recaudación de este Impuesto. Si comparamos con los datos obtenidos en el primer capítulo no puede considerarse justificado tal protagonismo. Complejidad, proliferación de tipos, deficiente estimación de bases, evasión... de nuevo son las cras fundamentales de esta figura, también unánimemente condenada a ser revisada... hasta su casi total desaparición.

Parecidas críticas son aplicables a las restantes formas de gravamen - sobre consumos específicos, pudiendo añadirse el anacronismo de los - conceptos en ellas integrados que, si pudieron tener algún día justifi- cación, hoy carecen prácticamente de sentido.

4. El resto de la imposición indirecta técnicamente presen- ta un nivel aceptable, superior incluso al imputable a= alguno de los sistemas europeos. Sin embargo, su más di- fícil entronque con los conceptos de consumo analizados en el primer capítulo y con el tema de la equidistribu- ción que nos ocupa, hacen aconsejable relegar a un se- gundo plano su análisis en el marco de este trabajo.

No entramos por tanto en la importante polémica de fondo que cuestiona la misma razón de ser de alguna de las figuras, como la imposición do- cumental, o la difícil especificidad del impuesto sobre transmisiones, - en tangencia evidente con un impuesto de carácter general sobre las - ventas. Los impuestos de Aduanas, reguladores del tráfico exterior de= mercancías, presentan una razón adicional para su marginación aquí: el responder en fundamental lugar más a motivaciones comerciales que ha- cendísticos. Su origen y destino desborda el marco de la política fis- cal, ocupando horizontes demasiado alejados de nuestra problemática.

Tanto éstas como las restantes figuras, necesitadas en sí mismas de - profunda revisión, se ven obviamente condicionadas en su reforma por -

el proceso general de integración en la Comunidad Económica Europea y, en consecuencias, por las directrices de armonización fiscal dictadas en su seno.

5. Si centramos, pues, nuestro análisis en la imposición más directamente dirigida al consumo, es preciso recordar que, de las cinco formas básicas de imposición sobre las ventas la doctrina mayoritaria otorga las principales ventajas al impuesto monofásico sobre minoristas y al que recae sobre el valor añadido, acumulando las más duras críticas en el impuesto en cascada.

Para tal valoración, repetimos, mayoritaria, suelen tenerse en cuenta los siguientes criterios: los efectos sobre precios (absolutos y relativos), posibilidades de discriminación entre bienes, efectos sobre el proceso de distribución, facilidad para el ajuste en frontera (en la entrada y salida de mercancías para evitar la doble imposición), la flexibilidad y la complejidad administrativa exigida por el gravamen.

Conforme a los mismos, sin perjuicio de volver más adelante sobre alguno de ellos, las valoraciones emitidas por la doctrina son las antedichas, si bien es preciso hacer constar que derivan en la mayor parte de los casos de razonamiento lógicos y procesos deductivos que de un análisis a fondo de lo que la realidad depara. Aunque la coincidencia=

vaya a presentarse con generalidad, las conclusiones obtenidas, no pueden darse por válidas sin más. El capítulo tercero nos permitirá poner en duda algunas de ellas.

6. La realidad europea, inevitablemente condicionante, fundamenta la imposición indirecta en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Y de forma creciente por cuanto tiende a incorporar los conceptos diseminados en gravámenes específicos. Las directrices de armonización, en este campo, son especialmente precisas y dejan escaso margen a la originalidad nacional.

De los diferentes problemas debatidos en el seno de este impuesto, la Comunidad Económica Europea ha optado por un impuesto sobre el valor añadido, tipo consumo (variante deducción inmediata); recaudado por el procedimiento de crédito del impuesto (cuota menos cuota); régimen especial opcional (simplificado y con tipo reducido) para la agricultura; sujeción de los servicios que influyan notablemente en los costes de las mercancías (libertad respecto al resto); mínimo número de exenciones y tipos aplicables (tres o cuatro); extensión al comercio minorista, si bien se deja la puerta abierta a la diferenciación del método de aplicación del gravamen a las empresas pequeñas.

Aunque la uniformidad dista todavía de ser realidad, las directrices anteriores van extendiendo su vigencia y se ha conseguido en todo ca -

so, como se desprende de la comparación de los diversos sistemas, una gran homogeneidad entre las legislaciones imperantes en todos y cada uno de los países miembros. La pregunta sería, ¿existe alguna posibilidad de alterar esos esquemas marcados siempre que se mantenga la clara delimitación de los impuestos realmente pagados por cada mercancía, cara a los convenientes ajustes en frontera?. Creemos que la respuesta debiera ser afirmativa. Caso contrario poca discusión cabría, como es fácil deducir, cara a la Reforma de nuestra Imposición indirecta.

7. La imposición sobre consumos específicos tiende en la Comunidad Económica Europea, en concordancia con la tendencia universal, a la máxima simplificación, integrándose la mayor parte de sus conceptos en el Impuesto General, sobre el Valor Añadido.

En todos los países existen gravámenes diferenciados sobre cinco productos: alcohol y bebidas alcohólicas, tabaco, cervezas y productos petrolíferos. Precisamente los cinco únicos cuya supervivencia está aconsejada (23.II.72). Se recomienda para el resto su paulatina supresión e integración en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es de destacar la presencia generalizada (sólo Francia es excepción) de un impuesto específico sobre el azúcar. Más diversificados son los restantes conceptos, vigentes específicamente en unos sistemas y no en

otros, si bien su escasa entidad recudatoria permite pronosticar su fácil desaparición. En la misma línea, no parece plantear excesivos problemas la adecuación futura del sistema español a las directrices señaladas por cuanto representan un camino de evolución coincidente con la lógica de la doctrina hacendística.

8. Coherentemente, la homogeneización del resto de la imposición indirecta es objetivo perseguido en la Europa - Comunitaria, más aún por lo que pueden significar, cada uno de ellos, de obstáculos para la libre circulación - de capitales o de mercancías. Sin embargo es en este ámbito donde pueden observarse más amplias divergencias.

La atención está fijada en cuantos gravámenes afectan a las aportaciones de capital a las sociedades, suprimiendo los impuestos del timbre= sobre emisión o puesta en circulación de títulos y aplicación de tipos reducidos y uniformes a las aportaciones de capital y operaciones bursátiles en general. Es más, esto último se considera paso previo hacia su futura y considerada ideal supresión definitiva. Tales consejos, - iniciados en 1.969 y reiterados en 1.973 no parecen haber encontrado - eco suficiente en los países miembros. Reiteramos, de todas formas, la marginal relación de estos problemas con la temática que ocupa el centro de nuestra atención. No hace falta recordar la unificación de tarifas aduaneras en la Comunidad y hacia el exterior de la misma.

9. Si se pretende tener una visión global de la actuación fiscal a través de la alteración de las rentas reales - de los contribuyentes, no puede dejarse sin mención la presencia de otros instrumentos, tradicionalmente menos relacionados con este bloque de temas y, sin embargo, - con una trascendencia que puede ser hasta superior a la derivada de los impuestos que recaen directamente sobre el consumo. Han de destacarse fundamentalmente: la Seguridad Social, el Impuesto sobre la Renta de Sociedades y el Gasto Público.

La Seguridad Social absorbe en todos los países occidentales, en la actualidad, un volumen de recursos cercano al montante total de los gastos incluidos en los Presupuestos Generales del Estado. Su importancia cuantitativa es superior a la del conjunto de la recaudación generada por los impuestos indirectos. Y el efecto redistributivo (siempre por la vía de alteración de las rentas reales) juega en un doble concepto: por el lado de los gastos, facilitando una serie de prestaciones sanitarias y farmacéuticas que, como se hizo constar, alteran el precio relativo de las mismas, permitiendo un acceso a su satisfacción que - arrastra una contrapartida monetaria inferior a la que sería necesaria en otro caso. Por el lado de los ingresos por cuanto las contribuciones empresariales (incluso las supuestamente imputables a los trabajadores) suponen automáticamente un incremento de sus costes, y conse -

cuentemente, una repercusión en precios similar a las de cualquier -
otro impuesto indirecto. El hecho se agrava en España dada la escasa -
participación del Estado, en comparación con otros países y a pesar -
del incremento de los últimos ejercicios, en la financiación de la Se-
guridad Social.

Problema similar plantea el Impuesto sobre la Renta de las Socieda -
des. Si bien teóricamente directo y frente a la opinión clásica de no=
traslación, es larga la polémica en torno a la incidencia efectiva de=
este gravamen. Si al menos una parte de la carga se traslada al consu-
midor el Impuesto está afectando a las rentas reales de los sujetos. -
Pensamos que hoy ya es generalizada la opinión de que al menos una par-
te del Impuesto sí que es objeto de traslación, discutiéndose más el -
"cuánto" que el hecho en sí.

No parece necesario resaltar la importancia del Gasto Público en los=
aspectos redistributivos, siendo tradicional destacar, desde la pers -
pectiva real que nos interesa, la provisión de bienes públicos en gene-
ral y los gastos de Sanidad, Educación y Vivienda en particular, como=
los más relevantes. De la comparación con otros países y reconociendo=
la relativa aleatoriedad de un repaso tan rápido como el realizado, el
resultado aparece más bien desfavorable para el Estado Español.

4.4. Incidencia

1. Centrándonos en el análisis de los impuestos que recaen más directamente sobre el consumo, nos interesa conocer quién soporta realmente su carga. Estudiamos pues su incidencia efectiva, entendiendo por tal el efecto-renta= derivado a corto plazo del impacto del impuesto y su inmediata traslación. Tal efecto resulta, en nuestra opinión, perfectamente diferenciable de cuantas posteriores consecuencias puedan producirse y su conocimiento - es, además, base necesaria para el análisis de las segundas.

El problema que plantean los impuestos indirectos es que no sólo llegan a la renta a través del consumo, sino que el gravamen sobre éste se realiza también a través de los oferentes de los bienes. Son, por tanto, doblemente indirectos. Si el primer capítulo nos permitió conocer la relación entre renta y consumo (primera vía indirecta), corresponde ahora profundizar en la relación entre gravamen al vendedor y carga realmente soportada por el consumidor-contribuyente (segunda vía). Uniendo las dos relaciones obtendremos la que inicialmente buscábamos, impuesto-renta.

La terminología y los conceptos subyacentes, son contestados por una corriente doctrinal de indudable peso. El razonamiento fundamental se=

basa en la dificultad de trazar la línea divisoria entre la incidencia efectiva tal como la hemos definido y los restantes efectos de los impuestos. Con el temor a veces explicitado de que centrarse en aquélla implique olvidar éstos. Como hemos repetido, pensamos que la distinción entre una y otra es relativamente sencilla, científicamente correcta y metodológicamente útil. Si no conocemos a quién afecta inicialmente el gravamen difícilmente podremos posteriormente estudiar las reacciones derivadas del impacto tributario. De ahí que digamos que el conocimiento de la incidencia efectiva es base para el análisis de los restantes efectos. Efectos, hemos de repetirlo, de gran importancia, cuyo no tratamiento aquí es simplemente exigencia del campo de investigación escogido, que no menosprecio.

2. El análisis convencional de la traslación de los impuestos sobre el consumo se basa en el esquema marginalista. Según el mismo, una empresa en competencia perfecta no podría trasladar a corto plazo la carga del impuesto, que recaería sobre los propietarios de la misma. Para la industria en su conjunto y, en general, para empresas no enfrentadas a competencia perfecta, el problema de la traslación se reconduce a la relación entre las elasticidades de oferta y demanda. Salvo casos extremos, la traslación hacia los precios afectaría tan sólo a una parte de la carga.

Cualquier incremento del precio, es el razonamiento, conllevará una re-ducción en la cantidad demandada. Al margen de que pueda variar tam - bién la misma demanda, por sustitución del bien gravado por otros no - sujetos al impuesto, ya sea por el carácter específico de éste, ya por que el nuevo precio obligue a la renuncia del consumo en función de la renta disponible.

Esa menor cantidad demandada obliga, siguiendo la estructura de costes marginales, a un nuevo precio de equilibrio que permita la maximación del beneficio empresarial. Sea cual sea la estructura de costes de la em-presa y su situación en el mercado, el resultado final implicará un pre-cio superior al previo al impuesto (o a su incremento, en su caso), salvo demanda totalmente elástica, y una cantidad vendida inferior a - la originariamente existente, salvo los casos extremos de estructura - de la demanda. Según ésta y según aquéllas dos, costes y competencia, la intensidad de ambas variaciones será mayor o menor. Pero en cual - quier caso, con la excepción siempre de la total rigidez o elasticidad de la demanda, la carga del impuesto recaerá en parte sobre el oferente, en parte sobre el consumidor.

Esta estructura básica de análisis ha tenido numerosos intentos de per-feccionamiento, buscando completar el modelo con un mayor número de va-riables. Sin desdeñarlos en absoluto, creemos que las presunciones in - herentes a buen número de tales análisis alejan el estudio de la reali

dad, creando un ambiente de laboratorio en que se experimentan fenómenos y reacciones. Los resultados han de ser necesariamente relativizados.

3. El análisis marginalista presenta dos tipos de problemas. En primer lugar, la práctica equiparación de las distintas formas de gravamen sobre las ventas, siendo así que sus efectos son diferentes. En segundo lugar, que los comportamientos empresariales no coinciden con los esquemas descritos, siendo dominante la vigencia de "precios administrados".

El esquema descrito en el punto anterior se considera fundamentalmente válido para cualquier impuesto sobre las ventas, general o parcial, monofásico o plurifásico, sin perjuicio de matizaciones en cada caso. A la espera de la segunda de las limitaciones, podemos admitirlo como válido. Pero resulta obviamente insuficiente. Sentar las bases de una correcta imposición sobre el consumo exige conocer los efectos de los distintos instrumentos para optar racionalmente entre ellos.

Objeción importante es el alejamiento de la práctica empresarial y los presupuestos marginalistas. El coste marginal es concepto ausente en buena medida de las normas de cálculo en las empresas, fijándose los precios en la gran mayoría de los casos según la técnica del "mark-up"

de incorporar un determinado margen comercial a los costes de los inputs físicos. Margen que cubre los costes de los factores incorporados por la empresa, incluido el beneficio aunque siga operando con un cierto carácter residual, y que, por tanto, puede equipararse al valor añadido por la misma. Esta práctica generalizada puede suponer alejamientos importantes de las estructuras, supuestamente óptimas, de los marginalistas.

4. Es necesario, entonces, construir un modelo analítico - que permita obviar esos dos inconvenientes. Tomamos en él como variables el mencionado margen comercial en su valor medio a lo largo del proceso de distribución; el número de transacciones medio de ese proceso a partir - de un cierto momento que denominamos fabricante, cuyo - precio de venta es exógeno al modelo; y, por último, el tipo impositivo aplicado a las ventas, variable según - cual sea la forma de gravamen utilizada.

Operamos con valores medios, en práctica habitual en este tipo de análisis, considerando suficiente la información que obtenemos bajo tal presunción. Si las desviaciones respecto a tales valores medios fueren importantes podrían darse resultados algo diferentes de los derivados - de nuestro estudio. Unos márgenes comerciales bajos en los primeros pasos del proceso y muy elevados en los últimos implicaría reducir las - diferencias de piramidación entre las diversas formas de gravamen. Sin

embargo, parece que en la realidad, esas posibles divergencias tienden a darse más a la inversa (más elevado valor añadido al principio que al final del proceso), lo que implicaría se acentuaran todavía en mayor medida las diferencias observadas. Recogida queda, no obstante, esa limitación del modelo, por muy habitual y hasta necesaria que pueda ser.

Aunque suele ser tradicional hablar en estos procesos tan sólo de tres fases (fabricantes, mayoristas y minoristas), hemos preferido considerar variable ese dato, con un abanico mayor de posibilidades de estudio. De hecho la realidad presenta en la mayor parte de los casos un número más amplio de sujetos intervinientes a lo largo del mencionado proceso. Además, podrán así analizarse los efectos sobre la integración vertical que puedan diferenciar unas figuras de otras.

Por último, extendemos nuestra comparación a las cinco clásicas figuras de imposición sobre las ventas. Si bien son las dos plurifásicas las que parecen más cercanas a la realidad española, una vigente, la otra propuesta como alternativa, ello es tan sólo cierto para el impuesto general. Sin embargo, ya vimos en el segundo capítulo que existen otras figuras de gravamen específico que adoptan formas monofásicas. Su análisis por tanto resulta necesario, más todavía cuando, como es el caso español, tales gravámenes proporcionan al Tesoro ingresos cuantitativamente superiores a los generados por el impuesto general. Desde el punto de vista del estudioso la extensión de nuestra observación

encuentra razones adicionales en el deseo de proporcionar una visión general del fenómeno que se estudia, con validez más allá de una realidad concreta en el tiempo y en el espacio. Y en la posibilidad de denunciar como equivocado un camino emprendido: porque una sea la alternativa escogida por las autoridades, ello no exime al analista de ponderar pros y contras de la misma, ventajas y desventajas frente a otras posibles opciones.

5. Nos interesará destacar en el estudio de forma importante cuál es la carga fiscal del gravamen en relación con su recaudación. En otras palabras, la mayor o menor piramidación generada. Al margen de los evidentes efectos sobre el nivel de precios, la trascendencia es relevante también desde el punto de vista redistributivo por cuanto esa carga fiscal representa el sacrificio real experimentado por el contribuyente.

Es preciso insistir en esta idea. Es corriente prestar gran atención a ese efecto piramidación en los estudios sobre estas formas alternativas de imposición sobre las ventas. Pero, una vez más, por sus posibles efectos sobre el nivel de precios, marginando su importancia redistributiva. Ni suele mencionarse este aspecto en los análisis teóricos, ni se tiene en cuenta en los estudios sobre distribución de la carga efectiva de los tributos. Sin embargo, reducir ésta tan sólo a la derivada de la recaudación ingresada en las arcas del Tesoro es ol-

vidar una repercusión inmediata muy importante. La renta real del contribuyente, en cuanto consumidor, se ve minorada en la medida en que crece el precio de los bienes o servicios por él demandados, resultándole relativamente indiferente a dónde vayan a parar los recursos que a él se le minoran.

Pero, aún más, dado que el efecto piramidación supone un incremento del margen, no porcentual, sí absoluto, percibido por los empresarios= intervinientes en el proceso. Por lo tanto, al menos a corto plazo, será la parte residual de ese margen la que se vea incrementada, serán los beneficios empresariales los perceptores de esos recursos "perdidos" entre consumidor y Hacienda. Si presumimos que tales beneficios se concentran proporcionalmente de forma más importante en los niveles altos de renta, el impuesto indirecto acarrearía un efecto redistributivo de carácter regresivo adicional al incluido directamente en su recaudación prevista. Efecto redistributivo que, en todo caso, tengamos= o no tal presunción, es menester hacer constar y tener en cuenta.

6. Del modelo así descrito resulta que el efecto piramidación es máximo en el impuesto sobre las ventas de los fabricantes y nulo en el de minoristas. A su vez, el impuesto sobre el valor añadido genera un efecto piramidación mayor que el plurifásico en cascada. Por último, el que recae sobre los mayoristas, intermedio entre los

otros dos monofásicos, presentarán en la mayor parte de los supuestos mejor relación recaudación/incremento de precio que los dos plurifásicos, si bien tal no sucede para algunas combinaciones de valores de las variables contenidas en el modelo.

Se confirma la previsión teórica, según la cual, cuanto más alejado del consumidor está el momento recaudatorio más posibilidades existen de que sea mayor el incremento de precios finales, para unos mismos ingresos impositivos. Y entre los dos impuestos en cascada, al exigir el que recae sobre el valor añadido un tipo impositivo mayor, también más elevada será la piramidación. Hay que destacar, que si bien para algunos valores estos dos impuestos plurifásicos pueden presentar un efecto menos perjudicial sobre el nivel de precios que el que recae sobre mayoristas, tal posibilidad desaparecería cuando la fase minorista estuviera exenta de gravamen. En este supuesto nos encontraríamos con un paso neutral de mayorista a consumidor, a efectos de carga fiscal, con cualquiera de los tres gravámenes. Valiéndonos de comparación entonces el precio del mayorista, el impuesto que sobre éste recae se comporta como el gravamen a minoristas (nula piramidación), mientras que los dos impuestos plurifásicos no presentarían más modificación que la reducción a $n - 1$ de las ventas sujetas a gravamen.

7. Por lo tanto, en cualquier caso, la sustitución del impuesto en cascada por otro sobre el valor añadido implicará, para iguales rendimientos recaudatorios, un nivel de precios superior al preexistente, una carga fiscal mayor para el consumidor y, por el efecto piramidación, una posible mayor regresividad. Esta última puede ser compensada por la mayor facilidad de conseguir un trato equitativo para los mismos bienes y servicios. Por el contrario, partiendo de la no sujeción del comercio minorista, como es el caso español, un impuesto alternativo sobre las ventas mayoristas significaría una menor repercusión en el nivel de precios, menor carga fiscal, menor regresividad en última instancia.

Por supuesto, los beneficios serían máximos para un gravamen en fase minorista, pero resulta obvia la práctica imposibilidad de su aplicación a España. Por el contrario, un impuesto sobre mayoristas no presentaría más obstáculo que el fácilmente superable de definir los sujetos pasivos del tributo. Amén de presentar suficientes garantías respecto a otros fines exigidos de la imposición sobre ventas (ajustes en frontera, sencillez administrativa, neutralidad entre procesos, precios...), desde el punto de vista que nos ocupa, permite la doble ventaja de la proximidad al consumidor y la facilidad de aplicar un trato discriminatorio a los distintos bienes (en relación con lo visto en el=

capítulo primero), siempre más complicada y aleatoria en el seno de un impuesto plurifásico. Más todavía si se pretende incluir en el mismo algún tipo de exención objetiva o subjetiva. Ya vimos los problemas que se planteaban al respecto al describir el Impuesto sobre el Valor=Añadido. El tratamiento fiscal de inversiones, obviamente dificultado en un impuesto monofásico, habrá de encontrar su lugar, por otra parte mucho más racional y propio desde el punto de vista de la lógica fiscal y económica, en el Impuesto que recae sobre la Renta de las Sociedades.

8. Comparando el comportamiento ante posibles variaciones de las variables contenidas en el modelo, la menor flexibilidad recaudatoria es ofrecida por los impuestos sobre fabricantes y en cascada, ante cambios en el margen comercial o en los tipos impositivos (manteniéndose, a efectos de comparación, la misma carga fiscal derivada de cualquiera de los gravámenes). El óptimo viene siempre dado por el que recae sobre minoristas y el incremento mayor de precios finales va, también siempre, unido al impuesto sobre el valor añadido.

Es decir, que este impuesto, no solo conlleva efectos inflacionistas con su introducción sino que los mantiene después en su funcionamiento. Bien es cierto, en relación con el impuesto en cascada, que al me-

nos tiene la ventaja (sólo compartida por el gravamen en fase minorista) de mantener invariada en todo caso la relación recaudación/precio final. En otras palabras, que tiene una elevada, igual a la unidad, - flexibilidad recaudatoria. Dado el alto efecto piramidación que produce resulta coherente que esta ventaja genere simultáneamente su máximo inconveniente: la fuerte presión inflacionaria sobre los precios al - consumo.

9. Se confirma la falta de neutralidad del impuesto en cascada respecto al proceso distributivo, beneficiando de forma evidente (aunque no por ello suficiente) los procesos de integración vertical. Resultan totalmente neutrales los impuestos sobre las ventas minoristas y mayoristas, así como sobre el valor añadido. En principio - también puede serlo el impuesto sobre fabricantes siempre que éstos no participen en el proceso de integración... o desintegración.

El nivel de precios, suponiendo que la integración no altere el margen acumulado por absorberse el valor añadido, queda invariado en todos - los impuestos monofásicos y en el del valor añadido pues la base de - aplicación es también la misma. Por el contrario, la recaudación del - impuesto en cascada guarda proporción directa con el número de veces - en que es aplicado el gravamen, tantas como pasos tiene el proceso de=

distribución. Su alteración supone necesariamente también la variación recaudatoria y, por ende, o el nivel de precios o, de afectar tan sólo a parte del mercado, al margen de beneficios del sector integrado. La equidad se ve así gravemente resentida por cuanto la mayor o menor carga de impuesto va a depender de factores aleatorios, ajenos a criterios de justicia, independientes de la voluntad del legislador. Es en este sentido en el que hacíamos referencia a la ventaja comparativa del impuesto sobre el valor añadido que podría compensar la regresividad inicial de su mayor efecto piramidación.

10. En resumen, desde el punto de vista, al menos, de la equidad, el impuesto monofásico sobre minoristas o, en su defecto, sobre las ventas mayoristas, presentan una clara ventaja respecto al resto de las posibles formas de gravamen sobre el consumo. Pros y contras de los impuestos plurifásicos, tienden a compensarse, resultando quizás una leve ventaja, discutible, para el impuesto sobre el valor añadido. Recordamos que es el punto de vista redistributivo el que nos ocupa, sin que ello suponga ignorar la presencia de otros fines.

Sin embargo, el análisis que hemos realizado nos permite aventurar el juicio de que la consideración de esos otros fines en poco puede alterar las conclusiones a las que hemos llegado, por cuanto el favorable

o desfavorable juicio respecto a la equidad va a coincidir aquí con la valoración respecto a estabilidad de precios o neutralidad básica (independiente del trato diferencial conscientemente perseguido) en la asignación de recursos y funcionamiento del mercado. Solamente, ya lo hemos dicho, la toma en consideración del factor inversión podría introducir diferenciaciones, fácilmente subsanables con el juego complementario de otros instrumentos de política económica.

11. Aunque, según optamos inicialmente, el análisis de incidencia se detenga en este punto, los efectos posteriores que pueden y deben estudiarse no parece vayan a alterar las conclusiones obtenidas. Su mayor o menor repercusión ha de partir de la incidencia inicial.

Los mismos efectos que aventuraba el análisis marginalista, podrían entrar en juego por cuanto una mayor piramidación implica un superior incremento del precio y, en su caso, mayor descenso de la cantidad demandada. Nuestro modelo y el marginalista llegarían a ser así, de alguna forma complementarios.

Sin embargo, desde los objetivos que inicialmente nos habíamos trazado, las conclusiones obtenidas dan pie suficiente para diseñar una imposición indirecta que no ignore sus importantes efectos sobre la distribución de la renta, que no renuncie a contribuir al principio de -

equidad, que permita, en fin, un sistema tributario en nuestro país - más justo y más solidario. Con esa perspectiva hacemos la modesta aportación de este trabajo.

5. BIBLIOGRAFIA

La literatura existente sobre los temas tratados a lo largo de este trabajo es abundante por cuanto, directa o indirectamente, son también muchos los aspectos de la realidad económica y fiscal a que se ha hecho referencia. Ha sido necesario, por tanto, un esfuerzo por limitar también la bibliografía que a continuación se ofrece, ponderando la dedicada a cada tema en función de la importancia que a su vez mereció en el momento de ser tratada más arriba. Hemos dividido las referencias en tres grupos, correspondientes en principio a los capítulos del presente estudio. Solamente una matización: la problemática de incidencia general de los impuestos y estudios sobre carga fiscal efectiva se ha agrupado en el último capítulo por cuanto es el que más específicamente hace referencia a dicha cuestión, aunque de una u otra forma hayan aparecido, igualmente en los otros dos capítulos. Son excepción los estudios dedicados al estudio concreto de la incidencia del impuesto sobre los beneficios de las sociedades, que encuentran su lugar en el capítulo segundo.

En cualquier caso, hemos evitado la inclusión de manuales o tratados de tipo general pues, aunque también suelen contener importantes referencias a todos estos temas, se consideran de sobra conocidos y asequibles. En algún caso excepcional, dos o tres, una misma referencia puede aparecer simultáneamente en dos de los grupos que a continuación se ofrecen. Aunque la regla general ha sido la de incluir cada referencia en aquel conjunto para el que significaba más importante aportación, nos resultó inevitable la doble cita cuando estamos recogiendo un volumen complejo, una recopilación de artículos no siempre totalmente homogéneos entre sí. Al menos a -

los efectos de la división por nosotros utilizada. Debe entenderse en tales casos que dichos volúmenes incluyen artículos o trabajos diversos, de interés unos para una parte, otros para la segunda. Salvo excepciones, no se reproducen aquí los estudios sobre distribución de carga en distintos países por cuanto fueron ya enumerados en los capítulos primero (España) y tercero, y las referencias más importantes se encuentran en las notas de los referidos capítulos.

5.1. Distribución de renta y consumo

1. ACKERMAN, F.; BIRNBAUM, H.; WETZLER, J. y ZIMBALIST, A.: "Income distribution in the United States". Review of Radical Political Economics, vol. 3, 1.971.
2. ALBI, E.: "La distribución personal de la Renta en España (1.964 67-70)"; Hacienda Pública Española, n.º 32, 1.975.
3. ALCAIDE, J.: "La Renta Nacional en España y su distribución". Re vista Sindical de Estadística, n.º 86, 1.967,
4. ALCAIDE, J.: "Distribución personal de la Renta en España"; Ar - bor, números 285-286; septiembre-octubre 1.968.
5. ALCAIDE, A. y J.: "Metodología para la estimación de la distribu ción personal de la Renta en España en 1.970". Hacienda Pública= Española, n.º 26, 1.974.
6. ALCAIDE, A. y J.: "Así se distribuye la riqueza y la renta en la sociedad española"; Revista Sindical de Estadística, n.º 116, - 1.974.
7. ALCAIDE, A. y J.: "Distribución personal de la Renta en España y en los países de la O.C.D.E."; Hacienda Pública Española, n.º 47 1.977.

8. ALLEN, R.G.D.: "Changes in the distribution of higher incomes".= *Economica*, vol.24, 1.957.
9. AMERICAN ECONOMIC ASSOCIATION: "Readings in the theory of income distribution"; the Blakiston Co.; 1.951.
10. ANDO, A. y MODIGLIANI, F.: "Tests of the life-cycle hypothesis - of savings: comments and suggestions". *Bulletin of the Oxford - University Institute of Statistics*, vol. 19, 1.957.
11. ARROW, K.J.: "Social choice and individual values"; Yale University Press; (2.ª ed.), 1.963. (Traducción en Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.974).
12. ATKINSON, A.B.: "On the measurement of inequality". *Journal of - Economic Theory*, vol. 2, 1.970.
13. ATKINSON, A.B.: "Wealth, income and inequality". Penguin. London, 1.973.
14. ATKINSON, A.B. y HARRISON, A.J.: "Wealth distribution and investment income in Britain". *Review of Income and Wealth*, vol. 20, - 1.974.

15. BALL, R.J. y DRAKE, B.S.: "The relationship between aggregate - consumption and wealth". International Economic Review. Vol. 5,= 1.964.
16. BANCO DE BILBAO: "La renta Nacional de España y su distribución= provincial".
17. BARTH, M.C.; CARCAGNO, G.J.; PALMER, J.L. y GARFINKEL, I.: "To - ward an effective income support system". Institute for Research on Poverty; Madison; Wisconsin, 1.974.
18. BAUER, P.T., y PREST, A.R.: "Income differences and inequalities Moorgate and Wall Street Journal; Londres, 1.973.
19. BECKERMAN, W. y BACON, R.: "The international distribution of in comes"; Unfashionable economics; Weidenfeld and Nicolson, Lon - dres, 1.970.
20. BENNION, E.G.: "The Consumption Function: cyclically variable?". Review of Economic Statistics. Nov.1.946.
21. BERGSON, A.: "Essays in normative Economics"; Harvard University Press, Cambridge (Massachussets) 1.966.
22. BIRD, R.C. y BODKIN, R.G.: "The national service life-insurance= dividend of 1.950 and consumption: a further test of the strictc

permanent income hypothesis". Journal of Political Economy. Vol. 73, 1.965.

23. BLINDER, A.: "Toward an economic theory of income distribution"= M.I T. Cambridge (Mass), 1.974.

24. BLISS, C.J.: "Capital theory and the distribution of income". - North Holland Publs. Amsterdam, 1.975.

25. BOBER, M.M.: "Intermediate Price and Income theory". N.W. Norton Nueva York, 1.962.

26. BOULDING, K.E. y PFAFF, M. (editores): "Redistribution to the - rich and the poor". Wadsworth, Belmont, California, 1.972.

27. BOWE, I.: "Acceptables inequalities. An essay on the distribution of income". Allen and Unwin. Londres, 1.970.

28. BOWLES, S.: "Understanding unequal economic inequality". Ameri - can Economic Review, Papers and Proceedings, vol. 63, 1.973.

29. BOWLEY, A.L.: "Working class expenditure". Economic Journal. - Dic. 1.940.

30. BRADY, D.S. y FRIEDMAN, R.D.: "Savings and the income distribution". Conference on Research in Income and Wealth. National Bureau of Economic Research. Nueva York, 1.947.

31. BRAUN, O. (ed.): "Teoría del capital y la distribución". Tiempo=Contemporáneo. Buenos Aires, 1.973.

32. BRONFENBRENNER, M.: "Income distribution theory". Macmillan, Londres, 1.971.

33. BRUCE JOHNSON, M.: "El comportamiento del consumidor". Penguin - Alianza. Madrid, 1.974 (original, 1.971).

34. CARTER, A.M.: "Theory of wages and employment". Richard D.Irwin=Inc. Homewood, 1.959.

35. CLOWER, R.W.: "Permanent income and transitory balances: Halm's=paradox". Oxford Economic Papers. vol. 15, 1.963.

36. CHAMPERNOWNE, D.G.: "The graduation of income distribution". Econométrica, vol. 20, 1.952.

37. CHAMPERNOWNE, D.G.: "A model of Income Distribution". Economic - Journal, vol. 63, 1.953.

38. CHAMPERNOWNE, D.G.: "The distribution of income". Cambridge University Press, Londres, 1.973.
39. CHAMPERNOWNE, D.G.: "A Comparison of Measures of Inequality of - Income Distribution". The Economic Journal. Dic. 1.974.
40. DALTON, H.: "The inequality of incomes". Routledge, Londres, - 1.920.
41. DALTON, H.: "The measurement of the inequality of incomes". Economic Journal, vol. 30, 1.920.
42. DASGUPTA, P.; SEN, A.; STARRETT, D.: "Notes on the measurement - of inequality"; Journal of Economic Theory, 1.973.
43. DAVIDSON, P.: "Theories of aggregate income distribution". Rutgers University Press. New Brunswick. New Jersey, 1.960.
44. DESAI, M.: "Marxian economic theory". Gray-Mills. Londres, 1.974.
45. DOUGLAS, P.H.: "The theory of wages". Kelley and Millman. Nueva= York, 1.957.
46. DUESEMBERRY, J.: "Income, saving and the theory of consumer beha= viour". Harvard University Press, 1.949.

47. ECONOMIC COMMISSION FOR EUROPE: "Income in postwar Europe". United Nations. Ginebra, 1.967.

48. ENGELS, F.: "The condition of the working class in England". - Allen and Unwin. Londres, 1.892.

49. EVANS, M.K.: "The importance of wealth in the consumption function". Journal of Political Economy, vol. 75, 1.967.

50. FARRELL, M.J.: "The new theories of the consumption function". - Economic Journal, vol. 69, 1.959.

51. FERGUSON, C.E.: "The neoclassical theory of Production and Distribution. Cambridge, 1.969.

52. FERGUSON, C.E. y NELL, E.J.: "Two books on the theory of income= distribution: a review article". Journal of Economic Literature, vol. 10, 1.972.

53. FISHER, F.M.: "Income Distribution, Value Judgements and Welfare. Quarterly Journal of Economics. vol, 70, 1.956.

54. FISHER, F.M. y ROTHEMBERG, J.: "How Income Ought to be distributed: Paradox Lost". Journal of Political Economy, vol. 69, - 1.961.

55. FISHER, F.M. y ROTHENBERG, J.: "How Income Ought to be distributed: Paradox Enow". Journal of Political Economy, vol. 70, -
1.962.
56. FRANKLIN, N.N.: "The concept and measurement of minimum living -
standards". International Labour Review, vol. 96, 1.967.
57. FRIEDMAN, M.: "Choice chance and the personal distribution of -
income". Journal of Political Economy. Ag. 1.953.
58. FRIEDMAN, M.: "A theory of the consumption function". National -
Bureau of Economic Research. Princeton, University Press, 1.957.
59. FRIEDMAN, N.: "Capitalism and freedom". University of Chicago -
Press. Chicago, 1.962.
60. FRIEDMAN, M.: "The Distribution of Income". Inequality and Poverty.
W.W. Norton, Nueva York, 1.967.
61. FRIEND, I. y JONES, R. (edis.): "Consumption and savings". Uni -
versity of Pennsylvania Press, 1.960.
62. GASTWIRTH, J. y GLAUBERMAN, M.: "The interpolation of the Lorenz
Curve and Gini Index from grouped data". Econometrica, May. -
1.976.

63. GILBOY, E.: "Income-expenditure relations". Review of Economic -
Statistics. Ag. 1.940.
64. GILBOY, E.: "The propensity to consume". Quartery Journal of Econ
omics. Nov. 1.938.
65. GINI, C.: "On the measure of concentration with special referen-
ce to income and wealth". Cowles Commission, 1.936.
66. GOLDSMITH, R.: "A Study of saving in the United States." Prince-
ton University Press, 1.955-56.
67. HICKS, J.R.: "The theory of wages". McMillan. Nueva York, 1.932.
68. HICKS, J.R.: "The generalized theory of Consumers'surplus". Re -
view of Economic Stidues. Vol. 13, 1.935.
69. HICKS, J.R.: "A revision of Demand theory". Clarendon Press, Ox-
ford, 1.956.
70. HOUTHAKKER, H.S. y TAYLOR, L.D.: "Consumer demand in the United=
States, 1.929-1.970". Harvard University Press, 1.966.
71. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA: Anuario Estadístico de Espa-
ña . Contabilidad Nacional. Encuestas de Presupuestos Familia -

res. Estadísticas de Salarios. La Renta Nacional y su distribución.

72. JAMES, S.F. y BECKERMAN, W.: "Interdependence of consumers preferences in the theory of income distribution". *Economic Journal*. = 1.953.
73. JOHNSON, H.G.: "The theory of income distribution". Gray-Mills. = Londres, 1.973.
74. JONES, R.: "Transitory income and expenditure on consumption categories". *American Economic Review*. Vol. 50, 1.960.
75. KALDOR, N.: "Alternative theories of distribution". *Review of Economic Studies*. Vol, 23, n.º 61, 1.955.
76. KALDOR, N.: "Essays on value and distribution". G.Duckworth. - Londres, 1.960.
77. KALECKI, M.: "The determinants of Distribution of National Income". *Econometrica*, 1.938.
78. KEYNES, J.M.: "The General Theory of Employment, Interest and Money". Harcourt. Brace, 1.935.

79. KREININ, M.E.: "Windfall income and consumption". American Economic Review, vol. 51, 1.961.
80. KUZNETS, S.: "Quantitative aspects of the economic growth of nations: VIII: distribution of income by size". Economic Development and Cultural Change. Vol. 11, 1.963.
81. KUZNETS, S.: "Economic growth and income inequality". American Economic Review. Vol. 45, 1.965.
82. LANDSBERGER, M.: "Windfall income and consumption: comment". American Economic Review. Vol. 56, 1.966.
83. LECAILLON, J.: "Croissance repartition et politique des revenus". Cujás. París, 1.964.
84. LORENZ, M.C.: "Methods of measuring the concentration of wealth" Publications of the American Statistical Association. Vol. 9, 1.905.
85. LYDALL, H.F.: "The long-term trend in the size distribution of personal income and wealth in the United States and Great Britain". American Economic Review. Vol. 49, 1.959.

86. LYDALL, H. y LANSING, J.B.: "Distribution of personal income - and wealth". American Economic Review. Vol. 49, 1.959.
87. LLUCH, C.: "La distribución de la Renta en España por provincias= y categorías socio-económicas según la encuesta de Presupuestos= Familiares de 1.964-65; Revista Española de Economía; mayo-agosto 1.972.
88. MACK, R.: "Trends in american consumption and the aspiration to= consume". American Economic Review. Vol. 46, 1.956.
89. MARCHAL, J.: "Contribution a une étude réaliste de la reparti - tion". Revue Economique, 1.952.
90. MARCHAL, J. y DUCROS, B.: "La distribución de la Renta Nacional" Fundación Foessa, Madrid, 1.972.
91. MICHELSON, S.: "The economics of real income distribution". Re - view of Radical Political Economics. Vol, 2, 1.970.
92. MIEZKOWSKI: "Personal and social consumption in Eastern Europe". Praeger, Nueva York, 1.975.
93. MODIGLIANI, F. y BRUMBERG, R.: "Utility Analysis and the consump - tion function: an interpretation of cross-section data". Post - Keynesian Economics. Rutgers University Press, 1.954.

94. MORENO BAS, E.: "Dos modelos teóricos de la distribución personal del ingreso. Una ilustración para el caso español". Hacienda Pública Española, n.º 40. 1.976.
95. MORGAN, T.: "Income distribution in developed and undeveloped countries". Economic Journal. Marzo, 1.956.
96. MORISHIMA, M.: "Marx's Economics". Cambridge University Press. - Londres, 1.973.
97. MUSGRAVE, R.A. (ed.): "Essays on fiscal federalism". Brookings Institution. Washington D.C. 1.965.
98. NEWBERY, D.M.G.: "A Theorem on the Measurement of inequality". - Journal of Economic Theory. Vol. 2, 1.970.
99. NICHOLSON, J.L.: "Redistribution of income: notes on some problems and puzzles". Review of Income and Wealth. Vol. 16, 1.970.
100. OSHIMA, H.T.: "A note on income distribution on developed and undeveloped countries". Economic Journal, Marzo, 1.956.
101. PARETO, V.: "Cours d'Economie Politique"; Oeuvres Completes; Librairie Droz; Geneve, 1.964 (Esp. T.III: "Ecrits sur la courbe de la repartition de la richesse").

102. PAUKERT, F.: "Income distribution at different levels of development: a survey of evidence". *International Labour Review*, n.º - 108, 1.973.
103. PEN, J.: "Income distribution". Allen Lane. Londres, 1.971.
104. PENA, B.: "Modelo econométrico para el estudio de la distribución personal de la renta en España". *Estadística Española*, - 1.965.
105. PIGOU, A.C.: "Wealth and Welfare". Macmillan. Londres, 1.912.
106. PRADOS ARRARTE, J.: "La distribución de la Renta Nacional". Guadiana. Madrid, 1.972.
107. RAGA GIL, J.T.: "Política fiscal y redistribución de rentas"; *Moneda y Crédito*. Madrid, 1.978.
108. REIG, M.G.: "Consumption, savings and windfall gains". *American Economic Review*. Vol. 52, 1.962.
109. ROBINSON, J.: "Euler's Theorem and the problem of distribution". *Economic Journal*. Sep. 1.34.

110. ROBINSON, J.: "An Essay on Marxian Economics"; McMillan; London, 1.942.
111. ROBINSON, J.: "The accumulation of capital". McMillan, Londres, 1.956.
112. SALTOW, L. (ed): "Six papers on the size distribution of wealth and income". National Bureau of Economic Research. Nueva York, 1.969.
113. SAMUELSON, P.A.: "Analytical notes on international real-income measures". Economic Journal, vol. 84, 1.974.
114. SAWYER, M.: "El reparto de las rentas en los países de la O.C.D.E.". Departamento de Asuntos Económicos y Estadísticos de la O.C.D.E. 1.976.
115. SCHULTZ, R.R.: "On the measurement of income inequality". American Economic Review. Vol. 41, 1.951.
116. SCHUMPETER, J.: "History of Economic analysis". Allen and Unwin. Londres, 1.954.
117. SCITOVSKY, T.: "A survey of some theories of distribution". The behaviour of income shares of the American Academy of Political and Social Science. Vol. 409, 1.973.

118. SEN, A.K.: "On economic inequality". Clarendon Press, Oxford, -
1.973.

119. SCHESHINSKI, E.: "Relation between a Social Welfare function and
the Gini Index of Inequality". Journal of Economic Theory. Vol.=
4., 1.972.

120. SINGH, B. y ULLAH, A.: "The consumption function. The permanent=
income versus the habit persistence hypothesis". Review of Econog
mics and Statistics. Feb. 1.976.

121. SOLOW, R.M.: "Distribution in the long and short run". American=
Economic Review. Dic. 1.963.

122. SPIRO, A.: "Wealth and the consumption function". Journal of Po-
litical Economy. Vol. 70, 1.962.

123. STARK, T.: "The distribution of personal income in the United -
Kingdom: 1.949-1.963". Cambridge University Press.

124. STIGLER, G.J.: "Production and distribution theories". McMi -
llan. Nueva York, 1.941.

125. STIGLITZ, J.E.: "Distribution of income and wealth among indivi-
duals". Econometrica, vol. 37, 1.969.

126. STROTZ, R.H.: "How income ought to be distributed: paradox regained". Journal of Political Economy. Vol, 69, 1.961.

127. SUITS, D.: "The determinants of consumer expenditure: a review - of the present knowledge" en Impacts of Monetary Policy. Commission on Money and Credit. Englewood Cliffs. 1.963.

128. SWEEZY, P.M.: "Teoría del desarrollo capitalista". Fondo de Cultura Económica. Méjico, 1.942.

129. TAUSSIG, M.K.: "Alternative measures of the distribution of economic welfare". Industrial Relations Section. Princeton University. Princeton, New Jersey, 1.973.

130. THORE, S.: "Household Saving and the Price Level". National Institute of Economic Research. Estocolmo, 1.961.

131. THURLOW, L.C.: "The optimum lifetime distribution of consumption expenditures". American Economic Review. Vol. 59, 1.969.

132. TINBERGEN, T.: "A positive and normative theory of income distribution". Review of Income and Wealth. S.16. Núm. 3. 1.970.

133. TINBERGEN, J.: "Income distribution: analysis and policies". - North Holland. Publs., Amsterdam. 1.975.

134. TOBIN, J.: "Relative income, absolute income and saving". Money= Trade and Economic Growth. MacMillan. Londres, 1.951.

135. U.S. BUREAU OF LABOR STATISTICS: "Consumer expenditures and Income, Urban United States, 1.960-61". BLS Report, 237-38, 1.964.

136. VARIOS y otros: "El ingreso y la riqueza". Fondo de Cultura Económica. Méjico, 1.963.

137. WALLIS, W.A.: Temporal Stability of Consumption Patterns". Review of Economic Statistics. Nov, 1.942.

138. WEBB, A. y SIEVE, J.: "Income redistribution and the welfare state". Bell. Londres, 1.965.

139. WEINTRAUB, S.: "An approach to the theory of income distribution. Chilton Co. Filadelfia, 1.958.

140. WILES, P. y MARKOWSKI, S.: "Income distribution under Communism= and Capitalism". Soviet Studies. Vol. 22, 1.971.

141. WILES, P.: "Distribution of income: east and west". North-Ho -lland Publishing Company, 1.974.

142. WILSON, J.: "Equality". Hutchinson. Londres, 1.966.
143. WILLIAMS, F.: Methods of measuring variations in family expenditures". Journal of the American Statistical Association. Mar, 1.937.
144. WOLFE, N. (ed.): "Value, Capital and Growth". Edimburgh University Press. 1.968.
145. WORKING, H.: "Statistical Laws of Family Expenditure". Journal of the American Statistical Association. Mar. 1.943.
146. WRIGHT, C.: "Estimating permanent income: a note". Journal of Political Economy. Vol. 77, 1.969.
147. YNTEMA, D.B.: "Measures of the inequality in the Personal Distribution of wealth and income". Journal of the American Statistical Association, vol. 28, 1.933.
148. ZELLNER, A.: "The short-run consumption function". Econometrica. Vol. 25, 1.957.

5.2. Instrumentos fiscales y rentas reales

1. AARON, H. y MC.GUIRE, M.: "Public Goods and income distribution" *Econometrica*, vol. 38, 1.970.
2. ABRIL, E.: "Medidas de política fiscal en el impuesto general so
bre el tráfico de empresas". *Hacienda Pública Española*, n.º 29.=
1.974.
3. ALVAREZ BLANCO, R.: "La Seguridad Social Española: sus cuentas y
actuación en el proceso de redistribución de la Renta". *Hacienda
Pública Española*, números 47 y 48, 1.977.
4. ALVIRA MARTIN, F. y GARCIA LOPEZ, J.: "Actitudes de los españo -
les ante el Gasto Público y sentimiento del contribuyente". *Ha -
cienda Pública Española*, n.º 34, 1.975.
5. BANNINK, R.: "The incidence of taxes and premiums for Social In-
surance on Family Budgets". *Public Finance/Finances Publiques*. -
Vol. XV, 1.960.
6. BAREA TEJEIRO, J.: "Funciones múltiples del Presupuesto en Espa-
ña". *Hacienda Pública Española*, n.º 19, 1.972.

7. BECK, M.: "Ability to shift the corporate income tax". National Tax Journal. Vol. 3, 1.950.
8. BIRD, R.M.: "Bibliography on taxation in developing countries".= Harvard Law School International Tax Program. Cambridge (Mass.), 1.968.
9. BLACK, D.: "The incidence of Income Tax". Frank Cass. Londres, - 1.965.
10. BLAUG, M. (ed.): "Economía de la educación". Tecnos. Madrid, - 1.972.
11. BOWLES, S.: "Schooling and inequality from generation to genera - tion". Journal of Political Economy, vol. 80, 1.972.
12. BOWMAN, M.J.: "Social returns to education". International So - cial Science Journal. Vol. 14, 1.962.
13. BRENNAN, A.: "The distributional implications of Public Goods: - and interchange. Econometrica n.º 2, marzo 1.976, pg. 39.
14. BROCHIER, H.: "Les problemes de l'Impot indirect dans les pays - en voie de developpement". Revue de Science Financiere. Vol.57, 1.965.

15. BUCHANAN, J.M. (ed.): "Public finances needs, sources and utilization". Princenton University Press. Princeton, 1.961.
16. BUCHANAN, J.M. y STUBBLEDINE, W.C.: "Externality". Económica. - Vol. 29, 1.962.
17. BUCHANAN, J.M.: "Inconsistencies in the National Health Service" Institute of Economic Affairs. 1.966.
18. BUGGENHOUT, A.V.: "La place de la Sécurité Sociale dans l'Economie". Finances Publiques. n.º 2, 1.969.
19. BURNETT TOWER, R.: "Luxury taxation and its place in a system of public revenues". Special Report of the State Tax Commission. - Nueva York, 1.931.
20. CALVO BUEZAS, J.: "El Gasto Público Español en vivienda". Hacienda Pública Española, n.º 36, 1.975.
21. CALLE SAIZ, R.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid,= 1.969.
22. CANSECO, J.E.: "Un análisis macroeconómico de la Seguridad Social española". Hacienda Pública Española, n.º 40, 1.976.

23. CARTER, K.L.: "Informe Carter". Traducido en Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1.975.
24. CASTELLANO REAL, F. (sel.): "Nuevos Impuestos". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1.972.
25. CASTELLANO REAL, F.: "Evolución de la estructura de servicios públicos en España". Hacienda Pública Española, n.º 36, 1.975.
26. CASTELLANO REAL, F.: "Distribución por niveles de ingreso de la cuota patronal de la Seguridad Social en España". Investigaciones Económicas, n.º 2, Enero-abril 1.977.
27. COHN, E.: "Public Expenditure analysis with special reference to human resources". Lexington Books. Lexington, 1.972.
28. COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA: "The E.E.C. Reports on tax harmonization: the Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups, A.B. and C". International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam, 1.963.
29. COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA: "First Directive: for the harmonisation among member states of turnover tax legislation". "Second Directive: on the form and methods of application on the common-

system of taxation on value added tax". Journal Officiel des Communautés Européennes. n.º 71, abril 1.967.

30. COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA: "Proposed third directive: terms and conditions for the Common Application of the Tax on Value-Added= to operations related to Agricultural Products". Journal Offi -
ciel des Communautés Européennes. n.º C-129; 10; octubre 1.969.
31. COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA: "Les incidences économiques de la -
Sécurité Sociale". Bruselas, 1.970.
32. COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA: "L'evolution financiere de la Secu-
rité Sociale dans les Etats membres de la C.E.E.", Bruselas, -
1.971.
33. COSTA, M.: "Reforma fiscal para equidistribuir la Renta". Dos -
sier Mundo, 5.2.; Enero 1.976.
34. CRAGG, J.G.; HARBERGER, A.C. y MIESZKOWSKI, P.: "Empirical evi -
dence on the incidence of the corporation income tax". Journal -
of Political Economy. Vol, 75, 1.967.
35. CHISWICK, B.: "Minimun schooling legislation and the cross-sec -
tional distribution of income". Economic Journal, vol.79, 1.969.

36. DIAMOND, L.: "Public expenditure in practice". Allen and Unwin.=
Londres, 1.975.

37. DUE, John F.: "Sales taxation in Western Europe: a general sur -
vey". National Tax Journal. Vol. 8, 1.955.

38. DUE, J.F.: "Sales Taxation"; Routledge and Keegan; Londres, -
1.957.

39. DUE, J.F.: "The value-added tax". Western Economic Journal. Vol.
3, 1.965.

40. DUE, J.F.: "Indirect taxation in developing economies". John Hop
kins Press. Londres, 1.970.

41. DULTON, F.: "The distribution of education and the distribution -
of income". Economica, n.º 164; Noviembre, 1.974, pg. 387.

42. DUPUIT, J.: "On the measurement of utility of Public Works". In-
ternational Economic Papers. Vol. II.

43. DURAN GOMEZ, R.: "Progresividad e impuesto de lujo". Civitas. -
Rev. de Derecho Financiero, Abril-Junio 1.974.

44. ECONOMIC TRENDS: "The incidence of taxes social security benefits". Economic Trends, núm. 208, 1.971.
45. FERNANDEZ CUEVAS, A.: "La generalidad objetiva del I.G.T.E. y la imposición indirecta". Hacienda Pública Española, n.º 29, 1.974.
46. FERNANDEZ ORDOÑEZ, F.: "El impuesto sobre el valor añadido y su posible implantación en España". Bol.Dir.Gral.Imp. n.º 220, 1.972.
47. FERRE SEMPERE, G.: "El impuesto de Lujo". Hacienda Pública Española, n.º 10, 1.971.
48. F.N.O.S.S. (Francia): "Les problemes posés par le financement de la Sécurité Sociale". Revue de la Sécurité Sociale, 1.961.
49. FONDO MONETARIO INTERNACIONAL: "Bibliography on value-added tax" Fiscal Affairs Department Fiscal Library. Washington, D.C.1972.
50. FORTE, F.: "L'Armonizzazione Fiscale nel Mercato Comune Europeo" Centro italiano di studi finanziari. Nápoles, 1.964.
51. FUENTES QUINTANA, E.: "El impuesto sobre el volumen de Ventas; perspectivas de una idea fiscal española". Anales de Economía, 1.964.

52. FUENTES QUINTANA, E.: "Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma" (Discurso de ingreso en la Academia de C.C.Sociales y Políticas), Información Comercial Española, Mayo, 1.975.
53. GANGEMI, L.: "Appunti sulla finanza della Sicurezza Sociale". - Giornale degli. Economisti, 1.964.
54. GARCIA LOPEZ, J.: "Crítica popular al sistema tributario español Hacienda Pública Española, n.º 34, 1.975.
55. GARCIA MARGALLO, M.: "Impuesto sobre ventas en España. Apuntes históricos". Hacienda Pública Española, n.º 29, 1.974.
56. GARCIA MARGALLO, J.M.: "El futuro de la imposición indirecta en España: el impuesto sobre el valor añadido". Hacienda Pública Española, n.º 29, 1.974.
57. GERLOFF y NEUMARK (eds.): "Tratado de finanzas". Ateneo, Buenos Aires, 1.961.
58. GONZALEZ GARCIA, A.L.: "El Gasto Público Español en Enseñanza".= Hacienda Pública Española, n.º 36, 1.975.

59. GOODE, R.: "The Corporate Income Tax and the price level". American Economic Review, vol.20, 1.930.
60. GOODE, R.: "Incidence of the Corporate Income Tax: rejoinder". - American Economic Review. Vol. 36, 1.946.
61. GORDON, R.J.: "The incidence of corporation tax". American Economic Review. Vol. 57, 1.967.
62. GUIJARRO, F.: "Actitudes y comportamiento del contribuyente ante la carga fiscal". Ponencia en I Mesa Redonda, 1.974, C.E.S. Valle de los Caídos.
63. HANOCH, G.: "An economic analysis of earnings and Schooling". - Journal of Human Resources, Vol, 2, 1.967.
64. HANSEN, B.: "The economic theory of Fiscal Policy". Allen and Unwin, Londres, 1.967 (original en sueco, 1.955).
65. HARBERGER, A.: "The incidence of Corporation Income Tax". Journal of Political Economy, Vol. 70, 1.962.
66. HENLE, P.: "Recent trends in retirement benefits related to earnings". Monthly Labour Review. Vol. 95, 1.972.

67. HERNANDEZ DE LA TORRE, C.: "Perspectivas de la imposición española sobre el lujo". Hacienda Pública Española, n.º 10. 1.971.
68. HAYNES, A.T. y KIRTON, R.J.: "Income tax in relation to Social - Security". Journal of Institute of Actuaries. Vol, 52, 1.944.
69. HEALE, R.: "La financiación de la Educación, algunos aspectos - del debate". Cuadernos de economía, n.º 13, mayo-agosto 1.977.
70. HIGUCHI, T.: "Old age pensions and retirement". International Labour Review. Vol.90, 1.964.
71. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: "El Impuesto sobre el Valor Añadido, primer impuesto europeo". Madrid, 1.971.
72. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: "España y el Impuesto sobre el - Valor Añadido". Madrid, 1.971.
73. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: "El Impuesto sobre sociedades: - aspectos polémicos". Madrid, 1.973.
74. INSTITUTO NACIONAL DE PREVISION: "Libro Blanco de la Seguridad - Social". Madrid, 1.977.

75. INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION: "European Taxation".
76. JOHANSEN, L.: "Some notes on the Lindahl theory of public expenditure". International Economic Review. Vol, 4, 1.963.
77. KENDRICK, M.S.: "Public expenditure in tax incidence theory". American Economic Review. Vol.20, 1.930.
78. KILPATRICK, R.: "The short run forward shifting of the Corporation Income Tax". Yale Economics Essays, 1.965.
79. KLEINSORGE, P.L. (ed.): "Public Finance and Welfare". University of Oregon Press. Eugene, 1.964.
80. KRZYZANIAK, M. y MUSGRAVE, R.A.: "The shifting of the Corporation Income Tax: an empirical study of its short run effects upon the rate of return". John Hopkins Press. Baltimore, 1.963.
81. KRZYZANIAK, M. (ed.): "Effects of Corporation Income Tax". Detroit, 1.966.
82. LAGARES CALVO, M.J. (ed.): "El Impuesto sobre Sociedades". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1.973.

83. LAGARES CALVO, M.J.: "Las necesidades públicas en España: niveles de cobertura". Hacienda Pública Española, n.º 36, 1.975.
84. LAGARES CALVO, M.: "Traslación e incidencia de la imposición sobre beneficios". Investigaciones Económicas. n.º 1, septiembre - diciembre 1.976.
85. LAMPREAVE, J.L.: "La financiación del urbanismo". Hacienda Pública Española, n.º 22, 1.974.
86. LAUMAS, G.S.: "The shifting of corporation income tax: a study - with reference to Indian corporations". Public Finance, vl. 21,= 1.966.
87. LAURE, M. and CAMPET, CH.: "Les consequences d'Application de la T.V.A.". Finances Publiques, vol. 25, 1.970.
88. LEES, D.S.: "Efficiency in government spending: social services: health". Public Finance. Vol. 22, 1.967.
89. LITTLE, I.: "Direct versus indirect taxes". Economic Journal, - 1.951.
90. LOPEZ BERENGUER, I.: "Impuesto General sobre el tráfico de empresas". Ediciones Deusto, Bilbao, 1.968.

91. LUIS y DIAZ DE MONASTERIO, F. de: "Alternativas que ofrece el Im
puesto sobre el Valor Añadido", Hacienda Pública Española, n.º -
29, 1.974.
92. LLUCH, C.: "La aplicación del I.V.A. en los países de la CEE". -
Información Comercial Española, n.º 474, 1.973.
93. MACY, C.W.: "The Corporation net income tax and the cost-price -
structure". Bulletin of the National Tax Association. Vol, 29, -
1.943-44.
94. MACY, C.W.: "Corporation income tax: incidence or effects". Ame-
rican Economic Review. Vol. 36, 1.946.
95. MAITAL, S.: "Public Goods and Income Distribution: some further=
results". Econometrica, vol.41, 1.973.
96. MARBARCH, F.: "Lujo e impuesto de lujo" (Berna 1.947) en Hacien-
da Pública Española, n.º 10, 1.971.
97. MARIN, A. y PSACHAROPOULOS, G.: "Schooling and income distribu -
tion". Review of Economics and Statistics. Agosto 76.
98. MARGOLIS, J. y GUITTON, H. (eds.): "Public Economics". Interna -
tional Economic Association. 1.966.

99. MARTINEZ GENIQUE, A.: "Significación económica del I.G.T.E.". Hacienda Pública Española, n.º 29, 1.974.
100. MASOIN, M. y MORSELLI, E. (eds.): "Impots sur transactions, transmissions et chiffre d'affaires". Archives Internationales de Finances Publiques. Padua. CEDAM, 1.959.
101. M.B.C. INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO: "Impuesto sobre el Valor Añadido". XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1.969.
102. MCGUIRE, M.C. y AARON, H.: "Efficiency and equity in the optimized supply of a public good". Review of Economics and Statistics. Vol. 51, 1.969.
103. MEHL, L.: "Elementos de Ciencia Fiscal". Bosch. Barcelona, 1.964. (Traducción del original, París 1.959).
104. MERIAN, L., SCHLOTTERBECK, K. y MARONEY, M.: "The cost and financing of Social Security". Brooking Institution. Washington, 1.950.
105. MINISTERIO DE HACIENDA: "Informes sobre el sistema tributario español" (Libros Verde y Blanco de Reforma Fiscal. No publicados).

106. MUSGRAVE, R.A. y SHOUP, C.S. (eds.): "Ensayos sobre economía impositiva". Fondo de Cultura Económica, México, 1.964. (Original= en inglés, 1.959).
107. MUSGRAVE, R.A. y PEACOCK, A.T. (eds.): "Classics in the theory - of Public Finance". Macmillan. Nueva York 1.967.
108. MUSGRAVE, R.A.: "Fiscal Systems". Yale University Press. New Haven, 1.969.
109. MUSGRAVE, R. y P.: "Public Finance in Theory and Practice". Mc.= Graw Hill, 1.973.
110. NEUMARK, F.: "The Neumark Report on the EEC Fiscal and Financial Committee on Tax Harmonization in the Common Market". Commerce - Clearing House. Chicago, 1.963.
111. NEUMARK, F.: "Principios de la imposición". Instituto de Estu - dios Fiscales. Madrid, 1.973 (traducción de "Grundsätze gerech - ter und ökonomisch rationaler Stenerpolitik". Tübingen, 1.970).
112. OAKLAND, W.H.: "The theory of the Value Added Tax". National Tax Journal, vol.20, 1.967.
113. OAKLAND, W.H.: "A survey on the recent debate on the short-run - shifting of the Corporation Income Tax." Proceedings of the Na - tional Tax Association, 1.969.

114. O.C.D.E.: "Border tax adjustments and tax structures in O.E.C.=
D. Member Countries. París, 1.968.
115. O.C.D.E.: "Some problem concerning value added taxation". París,
1.970.
116. O.C.D.E.: "Problemas planteados por la tasa sobre el Valor Añadido". Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.º 105, 1.973.
117. O.C.D.E.: "Le financement du logement".París, 1.974.
118. O.E.A.: "Social Security and Economic Development". XI Conferen-
cia Interamericana. Washington, 1.960.
119. O.I.T.: "The cost of Social Security". Ginebra, 1.964.
120. OTERO NOVAS, J.: "La tendencia española hacia la implantación de
un impuesto sobre el valor añadido". Rev.de Derecho Financiero y
Hacienda Pública, n.º 116-117, 1.975.
121. OULTON, N.: "The distribution of education and the distribution=
of income". Económica, vol. 41, 1.974.
122. PEACKOCK, A.T.: "The Economics of National Insurance". Londres,=
1.952.

123. PEACKOCK, A.T.: "The treatment of government expenditure in studies of income Redistribution". En W.L. SMITH y J.M.CULBERT (eds.), "Public Finance and Stabilization Policy". Nort-Holland, 1.974.
124. PEIRO CANET, M.: "El monopolio de tabacos". Hacienda Pública n.º 10, 1.971.
125. PHILIPPPE, J.J.: "La taxe sur la valeur ajoutée". Berger-Levraul París, 1.973.
126. POPOVICI, M. y GRINDEN, D.: "La formación de los recursos humanos y la financiación de la Educación". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.º 126, 1.976.
127. PRADA GAYOSO, R.: "El Gasto Público en Pensiones, Seguridad Social y Beneficencia". Hacienda Pública, n.º 36, 1.975.
128. PREST, A.: "Public Finance in underdeveloped countries". Neidenfeld and Nicolson. Londres, 1.962.
129. REIG GISBERT, S.: "La imposición indirecta sobre automóviles de turismo". Hacienda Pública Española, n.º 10, 1.971.

130. ROSKAMP, K.W.: "The shifting of taxes on business income: the case of West German corporation". National Tax Journal, vol. 18, - 1.965.
131. ROVIRA MOLA, A.: "Los fondos fiscales con finalidad redistributiva". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, - 1.976.
132. RUA, B.: "Evolución del Gasto Público en España". Revista de Economía Política, n.º 50.
133. RYBERZYNSKI, T.M. (ed.): "The value added tax". Basil Blackwell. Oxford, 1.969.
134. SAMUELSON, P.A.: "The pure theory of Public Expenditure". Review of Economics and Statistics. Vol, 36, 1.954.
135. SAMUELSON, P.A.: "Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure". Review of Economics and Statistics. Vol, 37, - 1.955.
136. SAMUELSON, P.A.: "Aspects of Public Expenditure Theories". Review of Economics and Statistics. Vol, 40, 1.958.

137. SAMUELSON, P.A.: "Contrast between welfare conditions for joint= supply and for public goods". Review of Economics and Statistics Vol. 51, 1.969.
138. SANTILLANA DEL BARRIO: "Análisis Económico del problema de la Vivienda". Ariel, Barcelona, 1.972.
139. SHOUP, C.S.: "Incidence of the corporation income tax: capital - structure and turnover rates". National Tax Journal. Vol, 1, - 1.948.
140. SHOUP, C.S.: "Theory and background of the Value Added Tax". Proceedings on the National Tax Association, 1.955.
141. SHOUP, C.S.: "Consumption tax, and wages type and consumption type of Value Added Tax". National Tax Journal, vol.21, 1.968.
142. SIGUAN SOLER, M.: "El precio de la enseñanza en España". Dopesa, Barcelona, 1.974.
143. STEVE, S.: "Public Finance and Social Security". Public Finance, n.º 2, 1.969.
144. SULLIVAN, C.K.: "The tax on value-added". Columbia University - Press. Nueva York 1.965.

145. TAMAMES, R.: "El monopolio de tabacos". Hacienda Pública Española, n.º 18, 1.972.
146. TOWNSEND, P.: "Freedom and Equality". New Statesman, vol. 61, - 1.961.
147. TURVEY, R.: "A tax system without company taxation". Lloyds Bank Review, n.º 67, 1.963.
148. U.S.DEPT. of W.E., and I.: "Social Security Programs throughout - the world". Washington, 1.964.
149. VALLE, V.: "El Impuesto sobre la Renta de Sociedades: análisis - de su incidencia". Instituto del Desarrollo Económico. Madrid, - 1.970.
150. VALLE, V.: "La incidencia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades". Hacienda Pública Española, n.º 24/25, 1.973.
151. VARIOS: "Public expenditure analysis". University Press. Rotter- dam, 1.972.
152. VERGUES, J.: "La Seguridad Social Española y sus cuentas". Ariel Barcelona, 1.976.

153. WALD, H.P.: "The classical indictment of indirect taxation". -
Quarterly Journal of Economics. Vol. 59, 1.945.
154. WALKER, D.: "The direct-indirect tax problem: fifteen years of -
controversy". Public Finance. Vol.10, 1.955.
155. WEISBROD, B.A.: "Economics of Public Health: measuring the Econo-
mic Impact of Diseases". University of Pennsylvania Press. Fila-
delfia, 1.960.
156. WEISBROD, B.A.: "Education and investment in Human Capital". -
Journal of Political Economy. Vol,70, oct.1.962.
157. WHEATCROFT, G. y JONES, J.: "Encyclopedia of Value Added Tax". -
Sweet and Maxwell. Londres, 1.973.

5.3. Incidencia

1. AARON, H.: "The differential price effects of a value-added tax"
National Tax Journal, vol.21, 1.968.
2. ABBOTT, L.: "A theory of excise subsidies: comment". American -
Economic Review. Vol,43, 1.953.
3. BAYLEY, M.J.: "Edgeworth's taxation paradox and the nature of de
mand functions". Econometrica, vol.22, 1.954.
4. BARNA, T.: "Indirect taxes, subsidies and the cost of living in-
dex". Review of Economic Studies. Vol,10, 1.943-43.
5. BEHRMAN, J.N.: "Distributive effects of an excise tax on a mono-
polist". Journal of Political Economy, vol.58, 1.950.
6. BLACK, D.: "The incidence of income taxes". Macmillan, Londres,=
1.939.
7. BOULDING, K.E.: "Sales and output taxes: comment". American Eco-
nomic Review. Vol, 44, 1.954.
8. BREAK, G.F. y ROLPH, E.R.: "The welfare aspects of Excise Taxes"
Journal of Political Economy, vol.57, 1.949.

9. BREAK, G.F.: "Excise tax burdens and benefits". American Economic Review. Vol,44, 1.954.
10. BROWN, C.: "The impact of tax changes on income distribution". - Institute of Fiscal Studies, 1.972.
11. BROWN, E.C.: "Analysis of consumption taxes in terms of the theory of income determination". American Economic Review. Vol, 40,= 1.950.
12. BROWN, H.G.: "Some frequently neglected factors in the incidence of taxation". Journal of Political Economy, vol.28, 1.920.
13. BROWN, H.G.: "The incidence of a general output or a general sales tax and a correction". Journal of Political Economy, vol.47, 1.939.
14. BUCHANAN, J.M.: "Knut Wicksell on marginal cost pricing". Southern Economic Journal, vol.18, 1.951-52.
15. BULLOCK, C.J.: "Economic Essays". Harvard University Press. Cambridge (Mass) 1.936.
16. CALMUS, T.W.: "The burden of Federal Excise Taxes by Income Class". Quarterly Review of Economic and Business, 1.970.

17. CANNAN, E.: "Memorandum relating chiefly to the classification - of imperial and local taxation". Royal Commission on Taxation. - Londres, 1.899.
18. CASAUGA, A.: "La eficiencia de los medios de la política redistributiva: ¿redistribución en especie o en efectivo? Hacienda Pública Española, n.º 47, 1.977.
19. CLARK, C. y STUVEL, G. (eds.): "Income redistribution and the - Statistical Foundations of Economy Policy". Income and Wealth. - Londres, 1.964.
20. COLBERG, M.R.: "Shifting of a specific excise tax". Public Finance, vol.9, 1.954.
21. CONRAD, A.H.: "On the calculation of tax burdens". Economica. - Vol.22, 1.955.
22. CORELLA, I.: "La distribución de la Carga tributaria en España". Hacienda Pública, n.º 47, 1.977.
23. COSCIANI, C.: "Principii di scienza delle finanze". Turín, 1.953 Traducido en Ed.Derecho Financiero. Madrid, 1.967: "Principios - de Ciencia de la Hacienda".

24. CHAMBERLIN, E.H.: "Full cost and monopolistic Competition". Economic Journal. Vol.62, 1.952.
25. DATA, S.A.: "Actitudes y comportamiento de los españoles hacia la evasión fiscal", 1.971.
26. DAVIDSON, R.K.: "The alleged excess burden of an excise tax in the case of an individual consumer". Review of Economic Studies. Vol, 20, 1.952-53.
27. DUE, J.F.: "The incidence of a general sales tax". Public Finance, vol.5, 1.950.
28. DUE, J.F.: "Toward a general theory of sales tax incidence". Quarterly Journal of Economics, vol.67, 1.953.
29. DUE, J.F.: "Sales taxation and the consumer". American Economic Review. Vol,80, 1.963.
30. EINAUDI, L.: "Mitos y paradojas de la justicia tributaria". Ariel Barcelona, 1.963.
31. EITEMAN, W.J.: "Price determinations". University of Michigan Press. Arbor. Michigan, 1.949.

32. FAGAN, E.D.: "Tax shifting and the laws of cost". Quarterly -
Journal of Economics. Vol,47, 1.932-33.
33. FAGAN, E.D. y JASTRAM, R.W.: "Tax shifting in the sort run". -
Quarterly Journal of Economics. Vol,53, 1.938-39.
34. FAGAN, E.D.: "The shifting of sales taxes under join costs". Pu -
blic Finance. Vol.8, 1.953.
35. FASIANI, M.: "Materials for a theory of the duration of the pro-
cess of tax shifting". Review of Economic Studies. Parte 1 (vol.
I, 1.933-34) y Parte 2 (vol.II, 1.934-35).
36. FERBER, R.: "How aware are consumers of excise Changes?". Natio -
nal Tax Journal. Vol.7, 1.954.
37. FERGER, W.F.: "The measurement of tax shifting: economics and -
law". Quarterly Journal of Economics. Vol,54, (1.939-40)..
38. FERRARI, F.: "Saggio sulla presione dell'imposizione indiretta".
Universidad de Turín. Milán, 1.971.
39. FRIEDLAENDER, A.F.: "Indirect taxes and relative prices". Quar -
terly Journal of Economics. 1.967 y (Reply), 1.968.

40. FRIEDMAN, M.: "The welfare effects of an income and an excise - tax". Journal of Political Economy. Vol,60, 1.952.
41. GILBERT, D.W.: "The shifting of sales taxes". Quarterly Journal of Economics. Vol,53, 1.938-39.
42. GILBERT, D.W.: "The incidence of sales taxes: rejoinder". Quarterly Journal of Economics. Vol,54, 1.939-40.
43. GORDON: "Incidence of Corporation Income Tax". American Economic Review. Vol,57, 1.967.
44. GROVES, H.: "Financing Government". Henry Holt. Nueva York, 1.951.
45. HALL, R.L. e HITCH, C.J.: "Price theory and business behaviour". Oxford Economic Papers. Vol,2 1.939.
46. HANSEN, B.: "The Economic theory of fiscal Policy". Allen and Unwin, 1.967 (original en sueco, 1.955).
47. HARRIS, C.L. "Revenue implications of a progressive rate tax on expenditures". Review of Economic Statistics. Vol,25, 1.943.
48. HENDERSON, A.: "The case for indirect taxation". Economic Journal Vol.58, 1.948.

49. HICKS, U.K.: "The terminology of tax analysis". *Economic Journal*, vol.54, 1.946.
50. HIGGINS, B.H.: "The incidence of sales taxes: a note on methodology". *Quarterly Journal of Economics*. Vol,54 1.939-40.
51. JENKINS, H.P.B.: "Excise-tax shifting and incidence: a money flows approach". *Journal of Political Economy*. Vol,63, 1.955.
52. JOHANSEN, L.: "Economía Pública". Vicens Vives, Barcelona, 1.970.
53. JOHNSON, H.G.: "General equilibrium analysis of excise taxes: comment". *American Economic Review*. Vol,46, 1.956.
54. JOSEPH, M.: "The excess burden of indirect taxation". *Review of Economic Studies*. Vol, 6, 1.939.
55. KEYNES, J.M.: "The Colwyn report on national debt and taxation". *Economic Journal*, vol.37, 1.927.
56. KRAUS, M.B.: "The theory of tax incidence: a diagrammatic analysis". *Economica*, vol. 39, 1.972.
57. LAGARES CALVO, M.J.: "Hacia una teoría económica de la evasión tributaria". *Hacienda Pública Española*, n.º 28, 1.974.

58. LAGARES CALVO, M.J.: "La distribución de la carga tributaria en España: algunos aspectos de interés para la Política Fiscal". Hacienda Pública Española, n.º 33, 1.975.
59. LEAVITT, J.A.: "Note on taxes and the consumer". American Economic Review. Vol,28, 1.938.
60. MALACH, V.W.: "Sales and output taxes". American Economic Review. Vol.44, 1.954.
61. M.B.C. INSPECTORES TEC.FISCALES DEL ESTADO: "Impuesto sobre el Valor Añadido". XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed.= Derecho Financiero. Madrid, 1.969.
62. MEADE, J.E.: "The effects of indirect taxation up on the distribution income". Trade and Welfare, vol.2. Oxford University Press.= Londres, 1.955.
63. METZLER, LL.A.: "Effects on income distribution". Review of Economic Statistics, vol.25, 1.943.
64. METZLER, LL.A.: "Taxes and subsidies in Leontief's input-output= model". Quarterly Journal of Economics. Vol,65, 1.951.

65. MIESZCOWSKI, P.M.: "On the theory of tax incidence". Journal of Political Economy, vol.75, 1.967.
66. MIESZCOWSKI, P.: "Tax incidence theory: the effects of Taxes on the distribution of income". Journal of Economic Literature, n.º 4, 1.969.
67. MILLER, D.C.: "Sales-tax progressivity attributable to a food exemption". National Tax Journal. Vol. 4 (1.951).
68. MISSORTEN, W.: "Some problems in implementing a Tax on Value Added". National Tax Journal, vol. 21, 1.968.
69. MORTON, W.A.: "A progressive consumption tax". National Tax Journal. Vol, 4, 1.951.
70. MUSGRAVE, R.A.: "Distribution of tax burden under sales and income taxes". Bulletin of the National Tax Association". Vol. 32, - 1.946-47.
71. MUSGRAVE, R.A. y otros: "Distribution of tax payments by income groups: a case study for 1.948". National Tax Journal. Vol. 4, - 1.951.

72. MUSGRAVE, R.A. y otros: "Further consideration of the distribution of the tax burden". National Tax Journal Vol. 5, 1.952.
73. MUSGRAVE, R.A.: "Distribution of tax payments by income groups: a review". VI Annual Conference of the National Tax Association. 1.953.
74. MUSGRAVE, R.A.: "General equilibrium aspects of incidence theory. American Economic Review. Vol,43 1.953.
75. MUSGRAVE, R.A.: "On incidence". Journal of Political Economy. Vol. 61, 1.953.
76. MUSGRAVE, R.A. y SHOUP, C.S. (eds.): "Ensayos sobre economía impositiva". Fondo de Cultura Económica. México, 1.964. (Original= en inglés, 1.959).
77. MUSGRAVE, R.A.: "The theory of public finance". (1.959). Traducción en Aguilar, Madrid, 1.969.
78. MUSGRAVE, R.A. y PEACOCK, A.T. (eds.): "Classics in the theory of Public Finance". Macmillan. Nueva York, 1.967.
79. NEISSER, A.C.: "The dynamics of tax burden comparisons". National Tax Journal, vol. 5, 1.952.

80. OKNER, B.A. y PECHMAN, J.A.: "Who bears the tax burden?". Brookings Institution, Washington, D.C. 1.974.
81. PAISH, F.W.: "The real incidence of personal taxation". Lloyds Bank Review. Núm. 43, 1.957.
82. PECHMAN, J.A.: "Tendencias internacionales en la distribución de la carga tributaria: implicaciones para la política impositiva". En Hacienda Pública Española, n.º 26, 1.974.
83. PEREZ MORALES, L.C.: "Distribución de la carga tributaria: implicaciones para la política impositiva". En Hacienda Pública Española, n.º 26, 1.974.
84. PHIPPS, C.G.: "Friedmans's welfare effects". Journal of Political Economy. Vol.60, 1.952.
85. POOLE, K.E.: "Spending tax: problems of administration and equity". American Economic Review, 1.943.
86. PREST, A.R.: "Statistical calculations of tax burdens: a rejoinder". Economica. Vol.23, 1.956.
87. PREST, A.R.: "On the calculation of tax burden: a rejoinder". Economica. Vol. 23, 1.956.

88. RECKTENWALD, H.: "Teoría de la traslación de los impuestos". Ed. Derecho Financiero. Madrid, 1.970.

89. RECTENWALD, H.C. y STOLPER, M.: "Tax incidence and income distribution: an introduction". Wayne State University Press. Detroit, 1.971.

90. REY, M.: "Estimating tax evasions: the example of the Italian General Sales tax". Public Finance. Vol. 20, 1.965.

91. RITTLER, L.S.: "Consumption taxes and income: comment". American Economic Review. Vol. 41, 1.951.

92. ROBINSON, E.A.G.: "The pricing of manufactured products". Economic Journal. Vol. 60, 1.950.

93. ROBINSON, E.A.G.: "The pricing of manufactured products: rejoinder". Economic Journal. Vol. 61, 1.951.

94. ROBINSON, J.: "Full cost and monopolistic competition: a comment". Economic Journal. Vol. 62, 1.952.

95. RODRIGUEZ CARRERAS, J.: "La generalidad del impuesto en el plano subjetivo: sujetos pasivos y traslación de la carga impositiva". Hacienda Pública Española, n.º 29, 1.975.

96. ROLPH, E.R.: "A proposed revision of excise tax theory". Journal of Political Economy. Vol. 60, 1.952.
97. RUTSAERT, P.A.: "Incidence et traslation de l'impot et introduction a l'etude de la politique fiscale". Escuela Superior de Ciencias Fiscales. Bruselas, 1.970.
98. SCHUMPETER, J.A.: "¿Sobre quién incide el Impuesto sobre el Volumen de Ventas?. Hacienda Pública Española, n.º 12, 1.971.
99. SELIGMAN, E.R.A.: "On incidence of taxation". Journal of Political Economy. Vol. I, 1.892-93.
100. SELIGMAN, E.R.A.: "Progressive taxation in theory and practice". American Economic Association. Vol. 9, 1.894.
101. SELIGMAN, E.R.A.: "The effects of taxation". Political Science Quarterly, vol. 38, 1.923.
102. SHEPHARD, E.R.A.: "A mathematical theory of the incidence of taxation". Econometrica. Vol. 12, 1.944.
103. SILBERTSON: "The pricing of manufactured products". Economic Journal. Vol. 61, 1.951.

104. SOMERS, H.M.: "Note on taxes and the consumer". American Economic Review. Vol. 28, 1.938.
105. SUITS, D.B. y MUSGRAVE, R.A.: "Ad valorem and unit taxes compared". Quarterly Journal of Economics. Vol. 67, 1.953.
106. SWEEZY, P.M.: "Demand under conditions of Oligopoly". Journal of Political Economy. Vol. 47, 1..939.
107. TABATONI, P.: "Concepts et methode dans la théorie de l'incidence des impots". Revue de Scienncies et Législation Financieres. - 1.952.
108. TEDDE LORCA, P.: "El concepto de incidencia impositiva en el pensamiento clásico". Hacienda Pública Española, n.º 17, 1.972.
109. THIRLBY, G.F.: "The marginal ccost controversy".Economica 1.947.
110. TUCKER, R.S.: "The distributicon of government burdens and benefits". American Economic Review. Vol. 43, 1.953.
111. VALLE SANCHEZ, V.: "La distri**l**bución de la carga monetaria de los impuestos: una aplicación a Esspaña de las hipótesis de Pechman - Ockner". Hacienda Pública Española, n.º 17, 1.972.

112. VARIOS: "El reparto de la carga fiscal". Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos. Madrid, 1.975.
113. VICKREY, W.: "Some objections to marginal cost pricing". Journal of Political Economy. Vol. 56, 1.948.
114. VINER, J.: "Taxation and changes in price levels". Journal of Political Economy. Vol. 31, 1.923.
115. VON MERING, O.: "The shifting and incidence of taxation". Richard D. Irwin. Homewood Illinois, 1.942.
116. WEHRWEIN, C.F.: "Taxes and the consumer". American Economic Review. Vol. 28, 1.938.
117. WELS, P.: "A general equilibrium analysis of excise taxes". American Economic Review.
118. WULF, L.: "Estudios de incidencia fiscal en los países en vía de desarrollo: Examen crítico". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Española, n.º 119, 1.975.
119. WULF, L. de: "Budget de l'état et redistribution des revenus: quelques aspects techniques". Revue Economique, n.º 2, marzo 1.977.

6. INDICES

I N D I C E G E N E R A L

C O N C E P T O	PAGINA
0. INTRODUCCION	3
1. DISTRIBUCION DE RENTA Y CONSUMO	9
1.1. Conceptos y distinciones	10
1.2. Estudios sobre distribución de renta y reparto de la carga tributaria en España	23
1.3. Renta y gasto a la luz de la Encuesta de Presu - puestos Familiares 1.973-74	44
1.4. Algunas consecuencias de política fiscal	94
2. LA IMPOSICION SOBRE EL CONSUMO	111
2.1. Los gravámenes sobre el consumo	112
2.2. La imposición general sobre las ventas	
2.2.1. Consideraciones generales	125
2.2.2. El Impuesto sobre el Valor Añadido	139
2.3. La imposición especial sobre el consumo	170
2.4. Otros impuestos indirectos	
2.4.1. Imposición sobre transmisiones de bienes y sobre actos jurídicos documentados	185
2.4.2. Imposición sobre el comercio exterior	194
2.5. Otros instrumentos de política fiscal	
2.5.1. La Seguridad Social	199

C O N C E P T O	PAGINA
2.5.2. El Impuesto sobre la Renta de Sociedades	210
2.5.3. El Gasto Público	215
2.6. Recapitulación	233
3. LA INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO	241
3.1. Aclaraciones terminológicas	242
3.2. El análisis convencional de la competencia perfecta	254
3.3. El análisis convencional del monopolio	273
3.4. Críticas y contrastaciones	279
3.5. Un modelo analítico alternativo	290
3.6. Efectos de variaciones en M	310
3.7. Efectos de variaciones en n	318
3.8. Efectos de variaciones en t	330
3.9. Recapitulación	348
4. CONCLUSIONES	368
4.1. Nuestros objetivos	369
4.2. Distribución de renta y consumo	373
4.3. Instrumentos fiscales	392
4.4. La incidencia	402
5. BIBLIOGRAFIA	417
5.1. Distribución de renta y consumo	420
5.2. Instrumentos fiscales y rentas reales	439
5.3. Incidencia	460
6. INDICES	475

I N D I C E D E C U A D R O S

C O N C E P T O	PAGINA
1.1. INDICE DE IGUALDAD EN DIFERENTES PAISES	22
1.2. DISTRIBUCION DE LA RENTA FAMILIAR DISPONIBLE EN <u>ES</u> PAÑA (ALCAIDE)	25
1.3. DISTRIBUCION POR DECILOS DE LA RENTA FAMILIAR DIS- PONIBLE EN ESPAÑA (ALCAIDE) Y O.C.D.E. (SANYER)	26
1.4. OPINION SOBRE LA DISTRIBUCION DE LOS IMPUESTOS	31
1.5. OPINION SOBRE IMPOSICION DIRECTA E INDIRECTA	32
1.6. OPINION SOBRE METODOS DE ESTIMACION DE BASES	33
1.7. TIPOS MEDIOS EFECTIVOS DE TRIBUTACION	35
1.8. GRADO DE PROGRESIVIDAD IMPOSITIVA	38
1.9. IMPACTO SOBRE LA PROGRESIVIDAD IMPOSITIVA	39
1.10. VARIACION EN LA PROGRESIVIDAD IMPOSITIVA	40
1.11. IMPACTO SOBRE LA VARIACION EN LA PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA	41
1.12. COMPARACION ENTRE LOS DATOS DE LA CONTABILIDAD NA- CIONAL Y LA ENCUESTA DE PRESUPUESTOS FAMILIARES	48
1.13. DISTRIBUCION DE GASTOS ANUALES MEDIOS POR HOGAR, SEGUN GRUPOS DE GASTOS, POR NIVEL DE INGRESOS DEL HOGAR Y % RESPECTO A RENTA	54
1.14. DISTRIBUCION AJUSTADA DE GASTOS ANUALES MEDIOS POR HOGAR	64
1.15. DISTRIBUCION DE LA UTILIZACION ESTIMADA DE LA <u>REN</u> TA DISPONIBLE ANUAL POR HOGAR	70

C O N C E P T O	PAGINA
1.16. DISTRIBUCION DE LA RENTA FAMILIAR DISPONIBLE (1.973-74)	72
1.17. EPIGRAFES DE GASTO ORDENADOS DE MAYOR A MENOR GRA- DO DE NECESIDAD PARA EL CONSUMIDOR ESPAÑOL	100
1.18. SUBEPIGRAFES DE GASTO ORDENADOS DE MAYOR A MENOR GRADO DE NECESIDAD PARA EL CONSUMIDOR ESPAÑOL	101-102
1.19. SUBEPIGRAFES DE GASTO CON ELASTICIDAD RENTA POSITI- VA HASTA EL CORRESPONDIENTE PUNTO DE INFLEXION	104
2.1. FUENTES DE INGRESOS DE LAS ADMINISTRACIONES PUBLI- CAS	121
2.2. IMPUESTOS INDIRECTOS EN ESPAÑA	122
2.3. COMPARACION ENTRE LAS DIVERSAS MODALIDADES DE LA IMPOSICION SOBRE LAS VENTAS: CARACTERISTICAS	133
2.4. IDEM: EFECTOS	136
2.5. CALCULO DE LA BASE DEL I.V.A. SEGUN TIPOS	150
2.6. EL I.V.A. EN LA C.E.E.: DETERMINACION DEL HECHO IMPONIBLE	163
2.7. IDEM: LA DEUDA TRIBUTARIA	164
2.8. IDEM: REGIMENES ESPECIALES	165
2.9. IDEM: MEDIDAS DE TRANSICION Y EFECTOS	167
2.10. IMPOSICION SOBRE CONSUMOS ESPECIFICOS EN EUROPA	180
2.11. IMPOSICION SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y DE RECHOS DOCUMENTADOS EN LA C.E.E.	188
2.12. GASTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y RELACIONES MACROE- CONOMICAS	202

C O N C E P T O	PAGINA
2.13. INGRESOS CORRIENTES DE LA SEGURIDAD SOCIAL	206
2.14. IMPORTANCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES	211
2.15. GASTO EN ACTIVIDADES SOCIALES Y PARA LA COMUNIDAD	221
2.16. DESGLOSE DEL GASTO EN VIVIENDA	227
3.1. VALORES DE M POR ENCIMA DE LOS CUALES PARA CADA t_2 Y n, SIENDO $CF_2 = CF_4$, $T_2 > T_4$	305
3.2. INCIDENCIA ANALITICA DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS	306
3.3. VALORES DE M POR ENCIMA DE LOS CUALES, PARA CADA t_2 Y n, ES MENOR EL INCREMENTO PORCENTUAL DE PRECIOS EN EL IMPUESTO SOBRE MINORISTAS, QUE EN EL I.V.A.	341
3.4. VALORES DE M POR DEBAJO DE LOS CUALES, PARA CADA t_2 Y n, ES MENOR EL INCREMENTO PORCENTUAL DE PRECIOS EN EL IMPUESTO SOBRE MAYORISTAS QUE EN EL PLURIFASICO EN CASCADA	345
3.5. a 3.8. EQUIVALENCIAS DE DIFERENCIAS NUMERICAS ENTRE LAS DIVERSAS FORMAS DE GRAVAMEN SOBRE LAS VENTAS	354 y ss.

I N D I C E D E G R A F I C O S

C O N C E P T O	PAGINA
1.1. LA CURVA DE PARETO	14
1.2. LAS CURVAS DE LORENZ	15
1.3. AREAS DEL INDICE DE IGUALDAD	20
1.4. DISTRIBUCION DE LA RENTA FAMILIAR DISPONIBLE EN ES- PAÑA	28
1.5. DISTRIBUCION DE LA UTILIZACION DE LOS INGRESOS ANUA LES MEDIOS POR HOGARES, SEGUN GRUPOS DE GASTOS Y NI VEL DE INGRESOS: CONSUMO Y AHORRO	73
1.6. IDEM: EPIGRAFES DE CONSUMO QUE REPRESENTAN MAS DEL 10% DE LA RENTA DISPONIBLE	74
1.7. IDEM: IDEM QUE REPRESENTAN ENTRE EL 6 Y EL 10% DE LA RENTA MEDIA DISPONIBLE	75
1.8. IDEM: IDEM QUE REPRESENTAN MENOS DEL 6% DE LA RENTA MEDIA DISPONIBLE	76
1.9., 1.10., 1.11. y 1.12. IDEM: SUBEPIGRAFES DE "PRODUC TOS ALIMENTICIOS Y BEBIDAS"	77 a 80
1.13. IDEM: VESTIDO Y CALZADO	81
1.14. IDEM: SUBEPIGRAFES DE "ALQUILERES, AGUA... MANTENI MIENTO"	82
1.15., 1.16. y 1.17. IDEM: SUBEPIGRAFES DE "MUEBLES, AC- CESORIOS, ENSERES, DOMESTICOS..."	83 a 85
1.18. IDEM: SUBEPIGRAFES DE "SERVICIOS MEDIOS Y CONSERVA CION DE LA SALUD"	86

C O N C E P T O	PAGINA
1.19. IDEM DE "TRANSPORTES Y COMUNICACIONES"	87
1.20. IDEM DE "ESPARCIMIENTO, DEPORTES Y CULTURA"	88
1.21. IDEM DE "ENSEÑANZA"	89
1.22. y 1.23. IDEM DE "OTROS NO ESPECIFICADOS ANTERIORMEN TE"	90 - 91
3.1. y 3.2. TRASLACION DE UN IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO EN COMPETENCIA PERFECTA: DEMANDA NORMAL	258 - 259
3.3. IDEM: DEMANDA RIGIDA	264
3.4. IDEM: DEMANDA ELASTICA	266
3.5. IDEM: DEMANDA Y OFERTA NO RECTILINEAS	270
3.6. IDEM EN MONOPOLIO	276
3.7. GANANCIAS NO REALIZADAS	284